

La responsabilité envers l'Etat
des
débiteurs et détenteurs de sommes d'argent
appartenant à des contribuables

Lois des 5-18 Août 1791 et 12 Novembre 1808

THÈSE

SOUTENUE

DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE LYON
POUR LE DOCTORAT EN DROIT

PAR

Germaine DAILLIER



LYON

BOSC Frères, M. et L. RIOU

IMPRIMEURS-ÉDITEURS

1931

**La responsabilité envers l'Etat des débiteurs
et détenteurs
de sommes d'argent appartenant à des contribuables**

La responsabilité envers l'Etat
des
débiteurs et détenteurs de sommes d'argent
appartenant à des contribuables

Lois des 5 et 18 Août 1791 et 12 Novembre 1808

THÈSE

SOUTENUE

DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE LYON
POUR LE DOCTORAT D'UNIVERSITÉ

PAR

Germaine DAILLIER



LYON

BOSC Frères, M. et L. RIOU

IMPRIMEURS-ÉDITEURS

UNIVERSITÉ DE LYON - FACULTÉ DE DROIT

Professeurs honoraires :

MM. APPLETON (Charles), ✱, ✱.
APPLETON (Jean), O. ✱, ✱ I.

Professeurs

M. JOSSERAND, ✱, ✱ I., Doyen, Professeur de *Droit civil*, quai Gailleton, 29.
PIC (Paul), ✱ O., ✱ I., Professeur de *Droit international public*, place Ollier, 2.
LAMBERT, ✱, ✱ I., Professeur de *Droit comparé*, rue Sully, 24.
LAMEIRE, ✱ I., Professeur de *Droit constitutionnel*, 44, chemin de Vassieux, Caluire (Rhône).
LÉVY, ✱, ✱ I., Professeur de *Droit civil*, rue Pierre-Corneille, 61.
GONNARD, ✱, ✱ I., Professeur de *Economie politique*, rue Vaubecour, 34 bis.
ANTONELLI, ✱, ✱, ✱ I., Professeur de *Histoire des doctrines économiques*, avenue de Noailles, 17.
PERROUD, ✱, ✱ I., Professeur de *Procédure civile*, quai des Brotteaux, 2 (V. 9-50).
COHENDY (Georges), ✱ I., Professeur de *Droit commercial général*, quai Saint-Vincent, 46 (B. 37-36).
GARRAUD (Pierre), ✱, ✱, Professeur de *Droit criminel*, cours de la Liberté, 29. Assesseur du Doyen.
ROUBIER, ✱, Professeur de *Droit civil*, rue Pierre-Corneille, 107.
FALLETTI, Professeur de *Droit Romain*.

Agrégés

MM. PHILIP, chargé de cours d'*Economie politique*.
LAMBERT (Jacques), *Histoire du Droit*.
PERROUX (François), *Science des Finances*.
DE LAPLANCHE, *Droit romain*.
NICOLAS, *Droit Public*.

Chargé de cours

M. CONDOMINE, ✱ A., *Droit civil (Capacité, 1^{re} année)*.

Secrétariat

M. DUBROCA, ✱ A., *secrétaire*.

MEMBRES DU JURY

M. Jean PERROUD, Professeur à la Faculté de Droit, *président*.
M. PHILIP, Chargé de Cours à la Faculté de Droit. }
M. NICOLAS, agrégé à la Faculté de Droit. } *assesseurs*.

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



La responsabilité envers l'Etat des débiteurs
et détenteurs
de sommes d'argent appartenant à des contribuables

Introduction

1. — Le Trésor public jouit, pour le recouvrement des contributions directes, de garanties particulières, destinées à en assurer, dans l'intérêt général, la rapidité et la certitude, avec le minimum de frais. Ces garanties consistent essentiellement en une procédure spéciale de poursuites, et en un privilège de premier rang, dont l'application est courante, et qui ont fait l'objet de très sérieuses études (1).

2. — Cependant, quelques points de détail paraissent avoir été négligés. La Direction de la comptabilité publique s'est plainte en particulier de l'ignorance générale en ce qui concerne la responsabilité des tiers à l'égard de l'Etat, lorsqu'ils sont débiteurs ou détenteurs de sommes d'argent dont le créancier ou le propriétaire est redevable de contributions directes privilégiées, responsabilité qui résulte d'un décret-loi des

1. Voir notamment : Thèse BRINCAS, Toulouse, 1906, *Du recouvrement des contributions directes et taxes assimilées*. — Thèse ROUGIER, Lyon, 1903, *Des privilèges du Trésor Public*.

5-18 août 1791, et de l'article 2 de la loi du 12 novembre 1808 relative au privilège du Trésor.

Le Ministre des Finances a adressé, le 31 juillet 1924, au Ministre de la Justice, une lettre spéciale pour le prier de rappeler aux officiers ministériels ces deux lois et les obligations qu'elles leur imposent ⁽²⁾. Par ailleurs, l'étude de certains travaux révèle que cette responsabilité est souvent ignorée ou mal connue, aussi bien des théoriciens que des praticiens, surtout en ce qui concerne la loi de 1791.

3. — Ces deux lois créent cependant un droit très spécial, et elles mettent à la charge des tiers des obligations qui peuvent être lourdes, surtout après le remaniement de notre système d'impôts et l'augmentation de leur taux, qui ont été opérés depuis 1917.

En vertu du décret-loi des 5-18 août 1791, tel qu'il a été interprété et précisé par l'administration des

2. Cette lettre est publiée dans la *Revue du Trésor* de décembre 1926, p. 645. En voici un passage : « Il y aurait avantage à ce que cette circulaire contint des indications précises relativement à la loi et à la jurisprudence, étant donné qu'à l'occasion de certaines affaires, il m'a été donné de constater que l'instruction de certains officiers ministériels gagnerait à être complétée touchant la législation spéciale du Trésor en matière d'impôts directs. »

Elle a été notifiée aux syndics et aux liquidateurs parisiens par l'intermédiaire du Président du Tribunal de Commerce de la Seine, et suivie d'un échange de vues entre l'administration des Contributions directes et la Compagnie des Syndics.

Il en est résulté la création à Paris, d'un « Bureau des Faillites » à la Recette Centrale des Finances, devenu le 1^{er} mai 1929 le « Service du Contentieux des Contributions et des Bénéfices de guerre », organe de liaison entre les syndics et les percepteurs — et la conclusion, au début de 1930, d'une Convention très détaillée relative au recouvrement des impôts dans le cas de faillite, à Paris, à laquelle nous aurons fréquemment à nous référer au cours de cette étude. « Convention intervenue entre la Compagnie des liquidateurs judiciaires et syndics près le Tribunal de Commerce de la Seine et la Recette centrale des Finances de la Seine », Paris, Imprimerie Nationale, 1930.

contributions directes et par les tribunaux, les dépositaires publics de deniers, agissant dans l'exercice obligé de leurs fonctions, ne doivent pas se dessaisir des fonds qui se trouvent entre leurs mains sans pouvoir justifier que le contribuable auquel ils appartiennent a payé ses impositions directes mobilières et privilégiées.

En vertu de l'article 2 de la loi du 12 novembre 1808, tous les débiteurs, dépositaires et détenteurs de deniers, à quelque titre que ce soit, sont obligés, sur une simple demande du percepteur, de lui payer directement les impositions directes privilégiées, mobilières ou foncières, dues par le propriétaire ou le créancier de ces sommes d'argent.

4. — Ces deux lois, selon l'interprétation qui a prévalu, se cumulent, en ce sens que les dépositaires publics sont tenus, non seulement de ne pas se dessaisir des fonds entre leurs mains tant que les contributions directes, mobilières et privilégiées, ne sont pas payées, mais encore de payer les contributions directes, mobilières ou foncières et privilégiées sur la simple demande du percepteur. Les autres détenteurs n'encourent aucune responsabilité tant qu'ils n'ont pas reçu cette demande.

5. — Pour les uns et les autres, la sanction est la même : ils sont personnellement tenus des impôts qu'ils auraient dû réserver ou payer, et ils peuvent être poursuivis directement sur leurs biens propres s'ils refusent de les acquitter.

6. — Cette obligation apparaît ainsi dérogatoire au droit commun : Normalement, en effet, un tiers n'est responsable de la dette de celui dont il détient les fonds que si une procédure de saisie-arrêt a été engagée et lui a été signifiée, ou si l'on peut justifier d'un concert frauduleux entre lui et le propriétaire des deniers pour les faire disparaître, ou encore s'il a été chargé par la loi ou par les tribunaux de l'administration des biens d'un individu, de leur réalisation ou de leur répartition, et qu'il ait commis une faute dans l'accomplissement de sa mission.

Pour qu'un tiers soit tenu de la dette d'autrui sur ses propres biens, il faut un jugement qui le condamne à la payer, et qui autorise des poursuites personnelles contre lui, à moins d'une disposition législative spéciale ⁽³⁾.

L'étude de ces deux lois sera donc celle d'une procédure d'exception contre les tiers, accessoire au privilège du Trésor public pour le recouvrement des contributions directes.

7. — Au point de vue pratique, on s'efforcera de préciser la portée de l'obligation des tiers, et de signaler les principales difficultés d'application qui se présentent ; au point de vue théorique, il sera intéressant de rechercher à quelles institutions juridiques cette obligation se rattache, et comment elle s'explique et se justifie.

8. — Voici le plan qui sera suivi : Une première partie sera consacrée à l'historique de la question, com-

3. *Théorie des Actions directes*, voir par. 167.

prenant un examen rapide des dispositions analogues de l'ancien droit, des circonstances dans lesquelles furent promulguées les lois de 1791 et de 1808, des discussions relatives à l'abrogation de la première par la seconde, et de l'arrêt de Cassation qui a consacré leur cumul.

La seconde partie comprendra l'étude particulière des deux lois, c'est-à-dire pour chacune d'elles la détermination des catégories de tiers qu'elle frappe, des conditions de son application, des impôts qui peuvent être réclamés et de l'obligation précise qui incombe aux tiers.

On étudiera enfin les points communs aux deux lois : dans la troisième partie, la sanction des obligations des tiers et la nature juridique de ces obligations ; dans la quatrième, le contentieux de la matière, comprenant les difficultés de compétence en cas de litige et les divers recours qui peuvent être ouverts aux tiers.

PREMIERE PARTIE

HISTORIQUE

SECTION I. — Ancien droit

9. — Il n'existe pas, dans l'ancien droit français, de dispositions identiques aux lois de 1791 et de 1808. Cependant, l'idée d'une responsabilité fiscale particulière des débiteurs se trouve, avec une portée plus restreinte, dans les édits qui organisèrent l'impôt du dixième, puis du vingtième, au début du dix-huitième siècle.

Cet impôt, qui fut adjoint à la capitation par une déclaration du 14 octobre 1710, portait sur le revenu des biens fonds, de l'industrie et du commerce, des charges et offices, et des créances contre les particuliers ou les collectivités, dont il atteignit d'abord le dixième, puis à partir du 19 mai 1749, le vingtième (1).

10. — On trouve dans l'article 10 de la déclaration du 14 octobre 1710 (2) et dans l'article 13 de l'édit du

1. ALLIX et LECERCLÉ, *L'Impôt sur le revenu*, p. 68.

2. Article 10 de la déclaration du 14 octobre 1710 : « Défendons à tous fermiers, locataires, receveurs, économes, procureurs, régisseurs, commissaires aux saisies réelles, trésoriers, receveurs, commis aux recettes, dépositaires, débiteurs, et tous autres teneurs ou exploiters de biens de quelque nature que ce soit dont le revenu est sujet à la levée du dixième de vider leurs mains de ce qu'ils doivent ou devront ci-après, qu'en justifiant préalablement par les propriétaires avoir payé le quartier courant et les précédents du dixième du revenu que lesdits fermiers, locataires et autres, chacun à leur égard, auront à payer aux dits propriétaires, si mieux n'aiment lesdits propriétaires consentir que leurs fermiers, locataires et autres paient en leur acquit le dixième du prix des baux et revenus dont ils sont chargés : ce que lesdits fermiers, locataires et autres seront tenus de faire dans les termes

19 mai 1749 ⁽³⁾ l'idée principale de la loi de 1791 : la défense faite à certains débiteurs de se libérer sans que leur créancier justifie du paiement de ses impôts. On y trouve aussi l'obligation du paiement direct des impôts par le débiteur ou dépositaire du contribuable, idée qui sera reprise par la loi de 1808, mais avec la différence que ce paiement ne pouvait avoir lieu qu'avec l'autorisation du contribuable, pour le vingtième, tandis que la loi de 1808 le prescrit sur la simple demande du percepteur. Enfin les lois de 1791 et de 1808 ont visiblement emprunté aux édits de 1710 et de 1749 les dispositions qui concernent l'effet des oppositions ou cessions, et le règlement des comptes entre le débiteur qui a payé les impôts, et le contribuable, son créancier ⁽⁴⁾.

11. — Mais, tandis que la responsabilité créée par les lois de 1791 et de 1808 s'étend à toutes les contri-

ci-dessus prescrits, à peine d'y être contraints, nonobstant toutes saisies-arrests, cessions, transports, délégations, quoique acceptés, même nonobstant les paiements d'avance qui pourraient avoir été par eux faits, et, en rapportant par lesdits fermiers, locataires ou autres les quittances de ce qu'ils auront payé pour le dixième en l'acquit des dits propriétaires, ils en demeureront d'autant quittes et déchargés envers lesdits propriétaires ou autres ayant leurs droits, qui seront tenus d'allouer et payer lesdites quittances du dixième dans les comptes desdits fermiers, locataires et autres, qui en auront fait le paiement. » Archives Nationales, A.D., IX, 400. Cité par MARION, *Les impôts directs sous l'ancien régime*, p. 269.

3. Article 13 de l'édit du 19 mai 1749, identique à l'article 10 de la déclaration du 14 octobre 1710, sauf en ce qu'il ajoute les usufruitiers aux propriétaires. *Collection de décisions*, J.-B. DENISART, t. IV, p. 623.

4. Les membres de la Constituante estimaient d'ailleurs que l'impôt du vingtième était « la moins imparfaite et la moins vexatoire des anciennes contributions ». Ils l'ont particulièrement utilisé pour organiser l'impôt foncier. Voir Marcel MARION, *L'impôt sur le revenu au XVIII^e siècle, principalement en Guyenne*, Paris, 1901. Bibliothèque méridionale, 2^e série, t. VII (2^e partie, Appréciation).

butions directes mobilières dues par le propriétaire ou le créancier des deniers, quelle que soit l'origine de ceux-ci, les seuls tiers responsables en vertu de l'édit de 1710 étaient les débiteurs de deniers constituant, pour le créancier, un revenu assujetti à la levée de l'impôt du dixième, et ils n'étaient responsables que du paiement de cet impôt. L'obligation mise à leur charge est très proche de celle qu'institua une déclaration du 27 décembre 1710 ⁽⁵⁾ ordonnant que le dixième dû à titre d'impôt du revenu des charges, emplois, commissions, rentes, etc., payées par l'Etat, fût prélevé par retenue lors du paiement desdits gages, appointements, rentes, pensions, etc. Dans l'un et l'autre cas, pratiquement, on aboutit à percevoir l'impôt à la source du revenu, procédé de « stoppage » employé actuellement encore pour l'impôt cédulaire sur le revenu des créances. Bien qu'il fût atténué pour l'impôt du vingtième en dehors des cas prévus le 27 décembre 1710, puisqu'il y avait pour le tiers obligation ⁽⁶⁾ de retenir et non de payer, ce procédé apparaît différent dans son principe même de celui des lois de 1791 et 1808. Si le législateur s'est inspiré des dispositions antérieures, il l'a fait superficiellement sans en respecter l'esprit et il en a beaucoup augmenté l'étendue.

5. MARION, *Les impôts directs sous l'ancien régime*, pp. 69 in fine, 273, 284 in fine, 290.

6. Argument du mot « défendons », art. 10 cité — au moins en ce qui concerne les revenus des biens fonciers.

SECTION II. — La loi de 1791

12. — Cette extension de la responsabilité des détenteurs se comprend si l'on se représente la situation financière de la France lorsque la loi de 1791 fut votée.

On sait que la Révolution de 1789 avait eu pour point de départ une crise financière aiguë et que le Trésor se trouvait dans une pénurie extrême lorsque les Etats Généraux furent réunis. Les efforts de la Constituante pour rétablir la perception normale des impôts furent annihilés par le bouleversement de l'administration et le manque de sécurité général. Ces difficultés de recouvrement continuèrent après la réorganisation du système fiscal et la création des impôts nouveaux ⁽⁷⁾ : contribution patriotique (loi des 6 et 9 octobre 1789) — contribution foncière (loi des 23 novembre et 13 décembre 1790) et contribution mobilière (loi du 13 janvier 1791) applicables toutes les deux au 1^{er} janvier 1791 — patente (loi du 2 mars 1791).

En mai 1791, plus de la moitié des impositions de 1790 était encore due pour toute la France ⁽⁸⁾, la Caisse de l'Extraordinaire faisait face à la plus grande partie des dépenses publiques ; en juin, une nouvelle émission d'assignats était reconnue nécessaire ⁽⁹⁾. C'est alors que furent prises toute une série de mesures des-

7. ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, p. 79.

8. MARION (M.), *Le recouvrement des impôts en 1790*. Revue historique, janvier-avril 1916.

9. GOMEL, *Histoire financière de l'Assemblée Constituante*, 2^e partie, 1790 à 1791.

tinées à hâter le recouvrement des contributions anciennes, et la répartition des contributions nouvelles ⁽¹⁰⁾.

13. — En particulier, la Constituante s'efforça de contraindre les redevables au paiement de la contribution patriotique ⁽¹¹⁾ : les fonctionnaires publics ne purent obtenir leur traitement que sur justification qu'ils s'en étaient acquittés ⁽¹²⁾. Aucun secours, emprunt ou avance ne fut accordé aux villes ou communautés ⁽¹³⁾, aucun paiement ne fut fait par le Trésor public, la Caisse de l'Extraordinaire et toutes les caisses nationales à aucun Français ayant traitement, pension ou créance ⁽¹⁴⁾, sans la présentation de la quittance de cet impôt.

14. — Les émigrés furent atteints par une loi du 1^{er} août 1791 dont l'article 7 interdisait à leurs fermiers, locataires et à tous leurs redevables d'acquitter le prix de leurs baux à ferme ou à loyer, et leurs rentes et redevances sans qu'il leur eût été justifié du paiement des rôles d'impositions et taxations des absents. La défense était cette fois plus générale, atteignant toutes les dettes et tous les impôts.

10. GOMEL, *op. cit.*, Décrets du 20 mai 1791 et 11 juin 1791 ; loi du 28 juin 1791 ; décret des 4-21 août 1791. — Adresse aux Français, du 24 juin 1791, citée par MARION, *Histoire financière de la France depuis 1715*.

11. La contribution patriotique était fixée au quart du revenu et à 2,5 % de la valeur de l'argenterie, des bijoux et du numéraire en réserve. C'était une contribution extraordinaire qui ne devait être versée qu'une seule fois. BORDIN, *Thèse Nancy, 1909. Un impôt sur le revenu sous la Révolution. La Contribution patriotique*.

12. Loi 20 mai 1791.

13. Lois 10-17 juin 1791, 5-10 août 1791.

14. Lois 24-25 juin 1791, 11-15 avril 1792.

Voir aussi lois 26 juin 1790, 23 janvier 1791, 20 avril 1791, 7 et 12 juin 1791, pour la même imposition, citées par BORDIN, *op. cit.*

15. — L'Assemblée fut ainsi naturellement amenée à essayer d'obtenir par le même procédé le paiement des impôts dus par les individus décédés ou dont les biens étaient sous séquestre, ce qui fut l'origine de la loi des 5-18 août 1791.

La séance du 5 août 1791 où le projet fut discuté est malheureusement incomplète au *Moniteur* et le compte rendu, dans les Archives Parlementaires, en est très succinct. Il s'en dégage cependant l'impression que la loi ne fut qu'à peine préparée et discutée, et qu'on la vota hâtivement, sans se rendre compte de sa portée.

L'Assemblée Constituante était saisie d'une proposition de M. Camus, qui demandait, visant spécialement les cas de séquestres et de successions ouvertes, que « tout huissier-priiseur-séquestre ou tout autre dépositaire ne vide ses mains que sur la représentation des quittances d'impositions et de contributions patriotiques des personnes dont les successions ont été ouvertes, ou des personnes dont ils ont tenu les deniers ». Deux membres de l'Assemblée protestèrent que la question était délicate et demandait un examen préalable. On leur répondit que le bien public était en jeu, et que rien n'était plus simple : « Vous voulez toucher ce qui vous revient ; avez-vous payé vos impositions ? Or, présentez la quittance. » (M. Martineau). Sur l'observation qu'on avait omis les receveurs aux assignations et les commissaires aux saisies réelles, ils furent ajoutés, et l'on compléta l'énumération par les termes généraux : « Tous autres dépositaires de deniers ».

16. — Voici son texte exact, tel qu'il figure aux Archives Parlementaires. Première série, 1791. Tome 29, page 192 :

« L'Assemblée Nationale décrète que tous les huis-sieurs-priseurs, receveurs des consignations, commissaires aux saisies réelles, notaires, séquestres, et tous autres dépositaires de deniers, ne remettront aux héritiers, créanciers, et autres personnes ayant droit de toucher les sommes séquestrées et déposées, qu'en justifiant du paiement des impositions mobilières et contributions publiques (*sic*) (¹⁴ *bis*) dues par les personnes du chef desquelles lesdites sommes seront provenues; seront même autorisés, en tant que de besoin, lesdits séquestres et dépositaires, à payer directement les contributions qui se trouveraient dues, avant de procéder à la délivrance des deniers, et les quittances desdites contributions leur seront passées en compte. »

Cette disposition semble avoir passé inaperçue. Les historiens qui ont étudié la Révolution au point de vue financier ne la citent même pas, alors qu'elle a cependant seule survécu à toutes les mesures d'exception dont elle faisait partie.

SECTION III — La loi de 1808

17. — Après l'anarchie fiscale qui régna pendant la Législative, la Convention et le début du Directoire, un mouvement de réaction et d'organisation se des-

14 *bis*. Pour patriotiques.

sina à partir de l'an VII ⁽¹⁵⁾. Il aboutit aux grandes lois sur l'Enregistrement, le Timbre, la Contribution foncière, la Patente, la Contribution mobilière. Les administrations fiscales furent réglementées par les lois du 3 frimaire an VII et 25 février 1804; le privilège du Trésor par celle du 12 novembre 1808.

18. — Comme l'expliquèrent dans leurs rapports MM. Jaubert et de Montesquiou ⁽¹⁶⁾, cette question du privilège du Trésor pour le recouvrement des Contributions directes demandait à être précisée. L'article 2098 du Code Civil, (promulgué en 1804) renvoyait aux lois spéciales. Or, les lois qui avaient établi les nouvelles contributions ne s'étaient pas occupées du privilège, que les lois de l'ancien régime avaient établi pour chaque espèce d'imposition. Les Tribunaux hésitaient, bien que le texte même de l'article 2098 parût impliquer l'existence de ce privilège. D'où la nécessité de compléter cette partie de la législation.

L'article premier de la loi fixe le rang et la portée du privilège. L'article deuxième, suivant les termes employés par M. de Montesquiou : « approprie au système actuel de contributions les dispositions contenues dans la loi du 18 août 1791 ». Il précise les obligations des détenteurs en ce qui concerne le paiement des impositions privilégiées. M. Jaubert avait déjà rappelé la

15. ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*

16. Exposé des motifs de la loi de 1808, présenté au Corps Législatif par Jaubert, le 3 novembre 1808. Archives parlementaires de 1787 à 1860, 2^e série, t. X, p. 48.

Rapport de M. de Montesquiou, président de la Commission des Finances, au Corps Législatif, le 12 novembre 1808. *Id.*, pp. 92 et 93. Voir par. 140.

loi de 1791 dans son rapport, la donnant comme exemple des dispositions législatives partielles qui s'étaient occupées du privilège du Trésor.

19. — Les termes de la loi du 12 novembre 1808, article 2, ne reproduisent pas exactement ceux de la loi des 5-18 août 1791 :

« Tous fermiers, locataires, receveurs, économes, notaires, commissaires-priseurs et autres dépositaires et débiteurs de deniers provenant du chef des redevables et affectés au privilège du Trésor Public, seront tenus, sur la demande qui leur en sera faite, de payer en l'acquit des redevables et sur le montant des fonds qu'ils doivent ou qui sont entre leurs mains, jusqu'à concurrence de tout ou partie des contributions dues par ces derniers. Les quittances des percepteurs pour les sommes légitimement dues leur seront allouées en compte. »

Si la loi de 1808 vise d'une manière générale « tous les dépositaires et débiteurs », comme l'avait fait celle de 1791, l'énumération qu'elle en donne est plus variée et plus étendue. Elle mentionne le paiement de l'impôt foncier que la loi de 1791 passait sous silence. Et surtout, au lieu de défendre aux détenteurs de se libérer sans justification par leur créancier du paiement de ses impôts, elle leur ordonne de les payer directement, sur la demande du percepteur.

SECTION IV. — La conciliation des deux lois

20. — De cette différence de rédaction naît une sérieuse difficulté : puisque les deux lois sont différentes, doivent-elles être appliquées toutes les deux, et peut-on les concilier, ou la seconde a-t-elle abrogé la première? Dans ce dernier cas, les détenteurs, quels qu'ils soient, ne courraient plus aucun risque à se libérer, tant que le percepteur de leurs créanciers ne leur aurait rien réclamé.

21. — On est tenté de conclure en faveur de l'abrogation si l'on réfléchit au caractère très général de la loi de 1808. Voici une disposition organique et complète, rendue pour régler tout ce qui concerne le privilège du Trésor, à une période où le législateur cherche à unifier la législation financière, à l'ordonner après plusieurs années de confusion. Les rapporteurs de la loi ont insisté sur la nécessité de « renouveler » les dispositions antérieures partielles, de les « approprier » au système nouveau. Ils semblent avoir voulu refondre la législation antérieure. Faut-il admettre qu'ils l'ont laissée subsister dans les cas où, sur les mêmes points de droit, elle créait des obligations différentes et plus étendues? ⁽¹⁷⁾. Faut-il l'admettre si ces

17. *Thèse A. ROUGIER*, précitée. Il n'examine pas la question pour la loi des 5-18 août 1791 qu'il ne juge pas utile de mentionner. Mais elle se pose d'une manière identique au sujet de la responsabilité spéciale des fermiers pour le paiement de l'impôt foncier de l'année courante, en vertu des lois du 1^{er} décembre 1790 et postérieures. C'est à ce propos qu'il l'étudie, et la tranche en faveur de l'abrogation. Voir l'argumentation, pp. 166 à 169.

lois antérieures présentent, comme celle des 5-18 août 1791, un caractère nettement exceptionnel. ayant été votées hâtivement, en période de crise aiguë, en même temps que toute une série de mesures de circonstance qui visaient le même but, l'atteignaient par des moyens identiques, et qui ont disparu depuis longtemps, alors enfin que, pour les appliquer, il est pratiquement nécessaire, comme on le verra plus loin, d'en modifier plus ou moins la portée primitive ? ⁽¹⁸⁾

22. — Les partisans de l'abrogation insistent souvent, en outre, sur le fait que, si deux documents législatifs réglementent le même point de droit, le second abroge implicitement toutes les dispositions contraires du premier ⁽¹⁹⁾. Mais on leur répond que les deux lois ne sont pas inconciliables : la première interdit à certains détenteurs de se dessaisir des fonds, et leur permet de payer les impôts dus par leur créancier ; elle ne donne au percepteur aucun moyen de les contraindre à ce paiement ; la seconde leur ordonne de l'effectuer, sur la simple demande du percepteur. Les obligations diffèrent d'étendue, mais ne sont pas contraires.

23. — L'Administration ne paraît pas s'être rendu compte immédiatement de la difficulté que présenterait l'application des deux lois. Elle énumère l'une à la suite de l'autre les obligations qu'elles imposent,

18. En particulier, l'application de la loi de 1791 sera limitée aux détenteurs publics dans l'exercice obligé de leurs fonctions (voir par. 104) et au paiement des impôts privilégiés (voir par. 139).

19. Thèse VERGÈS, *Des hypothèques et des privilèges du Trésor Public pour le recouvrement des impôts*, p. 93.

Voir jurisprudence citée au par. 26.

Cette idée sera intéressante à reprendre sous une forme un peu différente. Voir par. 176.

dans le Règlement sur les Poursuites du 26 août 1824 et dans celui du 21 décembre 1839, article 14⁽²⁰⁾, ainsi que dans les Instructions Générales du 15 décembre 1826, art. 63, 64, 65, et de juin 1840, art. 64 et 65⁽²¹⁾.

Durieu, dont les ouvrages font autorité en matière fiscale actuellement encore, signale dès 1825⁽²²⁾ que les commissaires-priseurs méconnaissent les dispositions des lois de 1791 et de 1808, mais leur coexistence ne paraît faire pour lui aucun doute, et il estime seulement nécessaire de préciser la portée de l'action qu'elles donnent l'une et l'autre au percepteur contre le détenteur. C'est en 1838 seulement que, dans son célèbre Commentaire sur le Règlement de 1824, il commence à sentir la nécessité de démontrer que les deux lois peuvent être conciliées, et qu'il insiste sur le fait qu'elles sont demeurées l'une et l'autre en vigueur.

24. — Les 18-20 juin 1843 fut votée une loi qui réglait le tarif des commissaires-priseurs. Son article 4 leur alloue 3 ou 4 francs par vacation « pour le paiement des contributions, conformément aux dispositions des lois des 5-18 août 1791 et 12 novembre

20. Voir cet article 14 du Règlement sur les Poursuites dans le *Commentaire* de DURIEU (même art.) ; pour le règlement du 26 août 1824, édition de 1838 ; pour celui du 31 décembre 1839, édition de 1876.

21. Instruction 15 décembre 1826, *Mémorial des Percepteurs*. (*Mém. des Perc.*), 1827, p. 22. — Instruction de juin 1840. Recueil des Instructions. Bibliothèque du Ministère des Finances.

Remarquer que le Règlement de 1839 et l'Instruction de 1840 reproduisent les dispositions de la loi de 1791, mais ne la citent pas expressément.

22. *Mém. des Perc.*, 1825, t. II, p. 246.

1808 ⁽²³⁾ ». Durieu, dans le *Mémorial des Percepteurs* ⁽²⁴⁾, signala immédiatement cette disposition, qui lui paraissait emporter confirmation expresse de la survivance de la loi de 1791. Elle fut visée aussi par l'Instruction de 1859, article 84, rappelant l'obligation spéciale imposée aux dépositaires par la loi de 1791 ⁽²⁵⁾.

25. — L'insistance de Durieu et des Instructions administratives indique que l'application des deux lois rencontrait de la résistance.

En effet, les tribunaux civils de La Châtre, en 1858 ⁽²⁶⁾, de Bruxelles en 1866 ⁽²⁷⁾, de Lisieux, en 1870 ⁽²⁸⁾, décidèrent que la loi de 1808, d'une portée très générale, avait virtuellement abrogé celle de 1791, moins étendue qu'elle et différente. Un argument d'ordre pratique les frappait particulièrement : le privilège du Trésor, tel que la loi de 1808 le règle, frappe les biens mobiliers des contribuables sur toute l'étendue du territoire, pour les contributions dues par eux, en quelque lieu que ce soit. Comment les détenteurs pourraient-ils jamais être sûrs que tous les impôts privilégiés sur les fonds détenus par eux avaient été acquittés ?

26. — Pendant longtemps, la plupart des Tribunaux, suivant une décision du Tribunal civil de la Seine du

23. DALLOZ, 1843, 3, 194 et références citées.

24. *Mém. des Perc.*, 1843, p. 132.

25. *Recueil d'Instructions générales*. Arrêté du 20 juin 1859.

26. Trib. Civ. de La Châtre, 22 janvier 1858, D, 66, 3, 78, 1^{re} espèce.

27. Trib. Civ. de Bruxelles, 4^e chambre, 7 février 1866, D. 66, 3, 110.

28. Trib. Civ. de Lisieux, 31 mars 1870, D, 71, 3, 39 ; S, 70, 2, 249.

24 mai 1828 ⁽²⁹⁾, avaient soutenu la thèse contraire. Les Tribunaux civils de Douai, en 1864 ⁽³⁰⁾, de Foix ⁽³¹⁾, Nevers ⁽³²⁾, Blois ⁽³³⁾, en 1866, de Mirecourt, en 1875 ⁽³⁴⁾, de Pont-Audemer, en 1877 ⁽³⁵⁾, Rouen, en 1878 ⁽³⁶⁾, Gex, en 1879 ⁽³⁷⁾, Chalon-sur-Saône, en 1881 ⁽³⁸⁾, Lons-le-Saunier en 1882 ⁽³⁹⁾, ne voyaient aucune incompatibilité entre les deux lois, la seconde complétant la première par l'obligation de remettre au Trésor les fonds que la loi de 1791 interdisait seulement aux détenteurs de rendre aux contribuables. L'une des deux lois armait le Trésor contre l'inaction de ses agents, la seconde contre l'inaction des tiers. Le législateur de 1808 n'avait pu vouloir restreindre les droits du Trésor par la suppression d'une garantie aussi importante.

27. — Cependant, le Tribunal de la Seine, revenant sur sa première jurisprudence, s'était décidé en faveur de l'abrogation, le 7 janvier 1875 ⁽⁴⁰⁾. L'Administra-

29. Trib. Civ. de la Seine, 4^e chambre, 24 mai 1828. *Mém. des Perc.*, 1828, p. 312.

30. Trib. Civ. de Douai, 12 février 1864, D, 66, 3, 109 : S. 64. 2, 277 et note.

31. Trib. Civ. de Foix, 1^{er} août 1866, D, 66, 3, 78.

32. Trib. Civ. de Nevers, 19 juin 1866. *Mém. des Perc.*, 1866, p. 245.

33. Trib. Civ. de Blois, 10 avril 1866, D, 66, 3, 109.

34. Trib. Civ. de Mirecourt, 30 avril 1875. *Mém. des Perc.*, 1876, p. 41.

35. Trib. Civ. de Pont-Audemer, 1^{er} août 1877. *Mém. des Perc.*, 1877, p. 426.

36. Trib. Civ. de Rouen, cité par le *Nouvelliste de Rouen* du 29 novembre 1878. — *Mém. des Perc.*, 1878, p. 568.

37. Trib. Civ. de Gex, 7 avril 1879. *Mém. des Perc.*, 1879, p. 363.

38. Trib. Civ. de Chalon-sur-Saône, 19 mai 1881. *Mém. des Perc.*, 1882, p. 40.

39. Trib. Civ. de Lons-le-Saunier, 11 décembre 1882, D, 85, 3, 129.

40. Trib. Civ. de la Seine, 1^{re} chambre, 7 janvier 1875, D, 77, 3, 6.

tion n'avait pas fait appel des jugements de La Châtre et de Lisieux. Durieu qui, en 1873, se montrait sûr du droit des percepteurs à appliquer les deux lois ⁽⁴¹⁾ manifestait quelque inquiétude dans son article du *Mémorial des Percepteurs* sous le jugement du 7 janvier 1875, et invitait les percepteurs à surveiller minutieusement les mouvements de fonds, et à se faire remettre des récépissés de leurs demandes aux tiers ⁽⁴²⁾.

28. — La Chambre civile de la Cour de Cassation fut enfin saisie de la question sur pourvoi formé contre un jugement du Tribunal civil de Tarbes, du 29 janvier 1881 ⁽⁴³⁾.

Il s'agissait de la perception d'une somme de 65 fr. 90 due par un sieur Barbe pour taxe de patente. Le syndic de sa faillite en refusait le paiement parce que « les opérations de la faillite avaient été terminées et les fonds répartis aux ayants droit, antérieurement à toute demande du percepteur ». Le Tribunal de Tarbes avait déclaré bien fondée l'opposition du syndic aux poursuites formées contre lui, étant donné que la loi de 1808, prévoyant une demande du percepteur, avait abrogé celle de 1791 qui interdisait au tiers de se dessaisir.

Ce jugement fut cassé pour les motifs suivants : « Attendu que, loin d'avoir été l'objet d'aucune abrogation législative, la loi des 5-18 août 1791 a été expressément visée, conjointement avec celle de 1808, par la loi du 18 juin 1843 sur le tarif des commis-

41. *Mém. des Perc.*, 1873, p. 580.

42. *Mém. des Perc.*, 1875, p. 161.

43. *Mém. des Perc.*, 1882, p. 163.

saires-priseurs, qui accorde à ces officiers ministériels un droit de vacation pour le paiement des contributions qu'ils sont obligés d'acquitter sous leur responsabilité. » Civ., 21 mai 1883. D. 1884-1-271 ⁽⁴⁴⁾.

Les annotateurs des grands recueils de jurisprudence approuvèrent l'arrêt de la Cour, reprenant les raisons données par les décisions antérieures. Les Tribunaux s'y soumirent aussitôt ⁽⁴⁵⁾ et il ne paraît pas y avoir eu, depuis lors, de décision contraire. L'Administration a maintenu sa manière de voir antérieure ⁽⁴⁶⁾.

29. — Ainsi, l'argument décisif a été la référence de la loi de 1843 à celle de 1791. On peut se demander s'il clôt vraiment la discussion. La loi de 1843 était une loi de tarif. L'attention des rapporteurs n'a pas été attirée sur les difficultés théoriques et pratiques que présentait le maintien de la loi de 1791. Ils se sont prononcés sur ce point accidentellement, sans savoir qu'il y avait là matière à discussion. Une inadvertance a été possible. Cela suffit-il à fixer le droit ? ⁽⁴⁷⁾.

44. S., 83, 1, 401.

Journal des Faillites (J. F.), 1883, p. 300.

Mém. des Perc., 1883, p. 273.

Affaire Maussarat, percepteur des Contributions directes de Tarbes, c. Marquefave, syndic de la faillite Barbe, tanneur.

45. Trib. Civ. de Lyon, 1^{re} chambre, 20 juin 1884. *Mém. des Perc.*, 1884, p. 538.

Trib. Civ. de Tonnerre, 1^{er} avril 1886. *Mém. des Perc.*, 1886, p. 382.

Trib. Civ. de Poitiers, 10 avril 1888. *Mém. des Perc.*, 1888, p. 271.

Trib. Civ. de Gaillac, 31 juillet 1888. *Mém. des Perc.*, 1889, p. 192.

Trib. Civ. de Chaumont, 6 février 1889. *Mém. des Perc.*, 1889, p. 564.

Trib. Civ. de Pamiers, 14 février 1890. *Mém. des Perc.*, 1892, p. 152.

Trib. Civ. des Sables-d'Olonne, 7 juillet 1891. *Mém. des Perc.*, 1891, p. 380.

46. Circulaires de la Direction générale de la Comptabilité publique du 30 juin 1881 et 28 août 1902.

47. Thèse VERGÈS, page 93.

30. — Cette étude remplirait son but si, par l'exposé de la manière dont les deux lois sont actuellement comprises et appliquées, ainsi que par l'examen de leur mécanisme juridique, elle permettait de se rendre mieux compte de la vraisemblance d'une abrogation implicite de la loi de 1791 par celle de 1808. et en tous cas de savoir si cette abrogation est souhaitable et pour quels motifs.

DEUXIEME PARTIE

ETUDE PARTICULIÈRE DES DEUX LOIS

31. — L'Administration des Contributions directes et les Tribunaux considèrent, on vient de le voir, que les deux lois de 1791 et de 1808 sont demeurées en vigueur, et ils les appliquent concurremment.

Il convient donc d'étudier quelle est leur portée respective, en commençant par la loi de 1808, plus générale, afin de n'avoir à indiquer, pour celle de 1791, que les points sur lesquels elle institue un droit exceptionnel.

CHAPITRE PREMIER

Loi de 1808

32. — Aux termes de l'article 2 de la loi du 12 novembre 1808, tous les dépositaires et débiteurs de deniers provenant du chef des redevables et affectés au privilège du Trésor public sont tenus, sur la demande qui leur en est faite par le percepteur, de payer les impôts directs privilégiés dus par le propriétaire ou le créancier des fonds qu'ils détiennent.

Nous examinerons successivement :

1° Quels sont les tiers soumis à la loi de 1808 ;

2° Quelles conditions doivent remplir les créances des contribuables contre les tiers pour qu'une demande puisse être adressée à ces derniers par le percepteur ;

3° Quels impôts peuvent leur être ainsi réclamés, au point de vue de leur nature, de leur caractère privilégié et de leur date ;

4° Sous quelle forme la demande doit être faite ;

5° Quelles sont les obligations des tiers, et en particulier les règles du paiement et les effets des opposi-

tions formées entre leurs mains par d'autres créanciers du contribuable.

SECTION I. — Tiers soumis à la loi de 1808

33. — Les termes de la loi sont très généraux : après une courte énumération, inspirée probablement de l'édit de 1749 sur les vingtièmes, elle vise « tous les dépositaires et débiteurs de deniers ». Les circulaires administratives, les commentateurs, les tribunaux n'ont jamais essayé d'en limiter la portée, et il faut poser en principe qu'elle atteint « tous ceux qui, à un titre quelconque, détiennent les fonds des redevables ». (Cass. civ. 23 juin 1915) ⁽¹⁾ que ce soit comme détenteurs, ou débiteurs, gagistes, dépositaires, etc... Toutes les énumérations ne valent qu'à titre d'exemples.

On peut seulement essayer d'indiquer les tiers le plus souvent atteints, en suivant l'ordre de la loi elle-même ⁽²⁾ :

34. — Les fermiers et locataires, pour le prix de leurs fermages ou loyers : Indépendamment de la charge spéciale qui résulte pour eux du droit de suite du Trésor sur les revenus des immeubles, pour le recouvrement de l'impôt foncier, indépendamment aussi de la responsabilité particulière du fermier pour l'impôt foncier de l'année courante ⁽³⁾, ils sont débiteurs

1. Affaire Gouverneur général de l'Algérie contre Vidal-Chalom, D., 1921, 1, 118.

2. DURIEU, *Commentaire*, art. 14 pour tout le chapitre.

3. Loi du 1^{er} décembre 1790. DURIEU, *Commentaire*, art. 13.

de deniers sur lesquels le percepteur peut exiger d'eux le paiement des contributions mobilières privilégiées quelconques de leur propriétaire (4).

35. — Les receveurs et économes, agents chargés par les propriétaires de la conservation et de la gestion de leurs biens. On peut comprendre sous cette dénomination les régisseurs des immeubles, les intendants des propriétés, les gérants ou mandataires quelconques, qui se trouvent en possession de sommes d'argent recouvrées pour le compte de leur mandant.

36. — Les notaires chargés de placements, ou de la vente de valeurs, d'immeubles ou de fonds de commerce dont ils doivent le montant à leurs clients (5).

37. — En ce qui concerne les dépositaires, Durieu fait remarquer que la loi atteint non seulement les dépôts réguliers et volontaires prévus par l'art. 1923 du Code civil, mais les cas de dépôt les plus divers : « effectués avec ou sans titre, par l'effet d'une confiance spontanée ou nécessaire, bénévolement ou léga-

4. DURIEU, *Commentaire*, art. 13.

Trib. Civ. d'Annecy, 12 avril 1897. — *Mém. des Perc.*, 1897, p. 432 et observations.

5. Il faut noter que ces officiers ministériels, ainsi que les commissaires-priseurs, les huissiers, les séquestres, ou les syndics de faillite, lorsqu'ils agissent dans l'exercice obligé de leurs fonctions, sont considérés comme des dépositaires publics, et soumis à la loi de 1791 qui leur interdit de se dessaisir des fonds appartenant à un contribuable sans justifier du paiement de ses impositions, alors même qu'il ne leur aurait jamais été réclamé par le percepteur. Cette obligation particulière se cumule pour eux avec celle que la loi de 1808 impose à tous les détenteurs de deniers. Ils devront toujours payer les contributions, et non plus seulement les retenir, si le percepteur le leur demande, et cela même dans les cas où ils auraient agi à titre privé, et où la loi de 1791 ne leur serait plus applicable.

lement ». En particulier, elle s'applique aux dépositaires publics, et à l'Etat lorsqu'il en a le caractère. Durieu insiste sur ce point : « La Caisse des Dépôts et Consignations, le Trésor, les administrations publiques chargées de fonds de cautionnement n'ont en réalité rien qui les distingue des dépositaires particuliers. Ils ont les mêmes obligations comme ils ont les mêmes droits ». Puisque des créanciers quelconques peuvent former saisie-arrêt sur les sommes dont ils sont dépositaires, rien ne s'oppose à ce qu'ils soient soumis aux obligations de la loi de 1808, qui simplifie en faveur de l'Etat les formalités ordinaires de la saisie. L'Administration le reconnaît d'ailleurs sans difficulté, et plusieurs circulaires ont réglé la forme de la demande et du paiement pour les caisses publiques (6).

La Caisse des Dépôts et Consignations doit donc faire droit aux demandes de paiement d'impôts qui lui sont adressées par les percepteurs; qu'il s'agisse de consignations judiciaires ou volontaires, de dépôts ou de cautionnements (7). Il en est de même pour le Mont de Piété, pour la Caisse d'Epargne (8), pour tout comptable public, trésorier payeur général ou receveur municipal par exemple, sur les mandats de paiement d'indemnités, de fournitures ou de travaux exécutés pour l'Etat, le Département ou la Commune, et payables

6. DURIEU, *Commentaire*, art. 14, p. 291.

Instruction du 27 août 1845 de la Direction du Contentieux des Finances, citée par DURIEU au *Commentaire*.

Instruction générale de la Caisse des Dépôts et Consignations du 1^{er} décembre 1877 (rappelée et rectifiée le 21 janvier 1892).

Instruction du 11 décembre 1879.

Circulaire du 21 janvier 1892. *Mém. des Perc.*, 1892, p. 90.

Instruction générale du 1^{er} décembre 1927. Caisse des Dépôts et Consignations, art. 96 à 98. *Revue du Trésor*, octobre 1929, p. 625.

7. Pour les cautionnements, voir note 79 sous par. 73.

8. *Mém. des Perc.*, 1842, p. 56.

par leur caisse ⁽⁹⁾. La demande peut être faite aussi à l'administration des postes sur les mandats d'articles d'argent ⁽¹⁰⁾, les valeurs à recouvrer ⁽¹¹⁾ ou sur les soldes créditeurs des comptes courants postaux ⁽¹²⁾.

38. — La loi mentionne enfin tous les débiteurs de deniers, ce qui permet de l'appliquer de la manière la plus large. C'est ainsi que le percepteur peut demander le paiement des impôts d'un redevable à ceux qui lui doivent le remboursement d'un emprunt, à ses clients s'il est négociant, aux acquéreurs d'une charge, d'un fonds de commerce, d'un bien quelconque. Les héritiers qui ont accepté une succession sous bénéfice d'inventaire et qui sont en possession de l'actif successoral sont soumis à la loi de 1808 pour le paiement des contributions privilégiées de leur auteur ⁽¹³⁾. Une circulaire du 12 novembre 1923 a rappelé que les surveillants des maisons d'arrêt pouvaient recevoir la même demande pour les impôts dus par les détenus, à concurrence des sommes qui leur appartiennent ⁽¹⁴⁾.

39. — Il est juste de noter que l'Administration des contributions recommande en général à ses agents de ne s'adresser à ces débiteurs divers qu'avec prudence, si le recouvrement est difficile, et d'éviter de nuire par

9. Voir par exemple Circulaire du 13 mai 1919 pour les indemnités de perte de loyers pendant la guerre. *Mém. des Perc.*, 1919, p. 276.

10. Instruction générale du service des Postes, art. 1183, cité par *Mém. des Perc.*, 1891, p. 476.

11. *Mém. des Perc.*, 1891, p. 476.

12. Sauf exigibilité de la créance.

13. C. E., 18 mai 1928. *Gaz. Pal.*, 1928, 2, 278. — *Revue du Trésor*, 1928, p. 570.

14. Avec la restriction qu'elles ne doivent pas provenir de leur travail. *Revue du Trésor*, février 1924, p. 68.

ce procédé aux intérêts particuliers ⁽¹⁵⁾. Des précautions toutes spéciales ont été prises en ce qui concerne les employeurs. Sauf les règles de saisissabilité (voir plus loin par 50) il n'y a aucune raison juridique de douter que la loi de 1808 leur soit applicable, et le principe en est reconnu depuis longtemps ⁽¹⁶⁾. L'établissement d'un impôt sur le revenu du travail par la loi du 31 juillet 1917, article 23, a multiplié les cas d'application de la loi à cette catégorie de débiteurs. Etant donné que l'impôt est réclamé dans ce cas à celui-là même qui paie le salaire, et qu'il doit être retenu sur son montant, l'emploi de la procédure créée par la loi de 1808 aboutit pratiquement au « stop-page », que l'on avait voulu éviter, lors de la création de l'impôt, malgré sa commodité, en raison de ses inconvénients sociaux ⁽¹⁷⁾. Il pouvait être dangereux, en effet, de faire systématiquement des patrons les collecteurs d'un impôt nouveau susceptible de rencontrer quelque résistance dans le pays. Cependant, en présence de refus concertés et devant l'impossibilité d'atteindre des contribuables sans surface, les percepteurs ont été autorisés à recourir à la procédure commode de la loi de 1808. Toute une série de circulaires leur prescrivirent

15. DURIEU, *Commentaire*, p. 292.

Circulaires diverses citées plus haut.

16. *Mém. des Perc.*, 1873, p. 155.

Mém. des Perc., 1899, p. 387.

Mém. des Perc., 1903, p. 508.

Mém. des Perc., 1911, p. 576.

17. ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, t. II, p. 62.

On peut observer que le législateur n'a pas eu les mêmes scrupules pour les retenues des Assurances sociales. Mais il faut remarquer que, dans ce dernier cas, le but de la retenue est l'intérêt même de l'ouvrier.

d'agir avec ménagements. Il leur fut particulièrement recommandé de réclamer toujours le paiement des impôts d'abord au salarié, et de l'avertir que, s'il refusait, son patron serait obligé par la loi de les payer pour lui et de les retenir sur son salaire. D'autre part, les percepteurs devaient inviter les employeurs à se mettre en rapport avec eux à ce sujet, leur rappeler qu'ils avaient à tenir compte de la loi de 1921 qui limite la partie saisissable du salaire, et même les autoriser à des retenues inférieures ⁽¹⁸⁾. Des avis spéciaux ont été rédigés à cet effet ⁽¹⁹⁾. Des ententes générales sont intervenues entre l'Administration des contributions et les grandes Compagnies de chemins de fer ⁽²⁰⁾ et des précautions ont été prises pour que les majorations de la loi du 22 mars 1924 ne soient pas appliquées lorsque le retard dans le recouvrement résulterait de leur entremise ⁽²¹⁾.

Malgré toutes ces précautions, ce procédé de recouvrement a été vivement critiqué et il semble qu'actuellement l'Administration, si elle n'y a pas renoncé, ne l'emploie que rarement, dans les cas où il est le seul recours possible.

18. Circulaire du 21 mai 1919.

Circulaire du 29 juillet et 15 novembre 1920.

Circulaire du 26 avril 1922. *Mém. des Perc.*, 1922, p. 183.

Circulaire du 15 juillet 1922. *Mém. des Perc.*, 1924, p. 331.

— *Revue du Trésor*, 1922, p. 406.

Circulaire du 25 juin 1923. *Mém. des Perc.*, 1923, p. 449.

19. Modèle P. 678. *Mém. des Perc.*, 1923, p. 453.

20. Circulaire n° 2.400 du 15 juillet 1922. *Mém. des Perc.*, 1924, p. 331.

21. Circulaire du 20 décembre 1928. *Revue du Trésor*, 1929, p. 274.

SECTION II. — Conditions à remplir
par les créances qui sont l'objet de la demande

40. — 1° La loi de 1808 vise les détenteurs ou débiteurs de « *deniers* ». Elle laisse donc à l'écart les détenteurs de meubles, pour atteindre seulement ceux qui doivent des sommes d'argent, à la différence de la procédure de saisie-arrêt ⁽²²⁾.

41. — 2° Elle n'atteint en outre que les deniers « dus », ce que l'on peut, semble-t-il, interpréter : « les dettes *certaines, liquides et exigibles* » à la différence encore de la saisie-arrêt, dont l'emploi n'est impossible que pour les dettes éventuelles. Durieu l'admet sans hésiter dans une consultation au *Mémorial des Percepteurs*, de 1835 ⁽²³⁾, où il recommande de recourir à la saisie-arrêt et non à la demande de la loi de 1808, pour frapper des appointements qui ne sont pas encore échus. La même solution résulte d'un arrêt de Cassation du 16 juin 1880 ⁽²⁴⁾ qui annule les poursuites d'un percepteur contre le débiteur du prix d'un mobilier demeuré dans l'indivision entre le contribuable et ses cohéritiers, exigeant que le percepteur fasse au préalable liquider les droits du redevable sur la créance. Dans ces deux cas, la demande de la loi de 1808 est donc considérée comme inopérante si la

22. C. E., 7 mai 1880. S., 81, 3, 74.

23. *Mém. des Perc.*, 1835, p. 259.

Voir aussi *Mém. des Perc.*, 1870, p. 574, pour des loyers non échus.

24. D., 80, 1, 443. — S., 81, 1, 197.

créance qui en est l'objet n'est pas échue, certaine et liquide. Une interprétation différente est cependant donnée par l'Instruction générale de la Caisse des Dépôts et Consignations du 1^{er} décembre 1927⁽²⁵⁾ qui interdit à ses préposés d'effectuer le paiement des impôts réclamés, si la propriété de la créance n'appartient pas « définitivement et sans réserves » au contribuable, mais leur prescrit de considérer la demande comme valant opposition administrative au retrait des fonds. La demande aurait donc la même valeur qu'une saisie sur une créance encore douteuse. Mais cette solution administrative ne s'appuie sur aucun texte.

42. — 3^o Pour que la demande du percepteur soit valable, il faut évidemment que la créance n'ait *pas été éteinte*. Le débiteur peut opposer au percepteur tous les modes de libération antérieurs à la demande: soit le paiement, même par anticipation, soit la compensation⁽²⁶⁾, à moins que le percepteur n'y ait mis obstacle à l'avance par une saisie-arrêt⁽²⁷⁾, soit encore la remise de dette. Il est un cas cependant où le paiement ne soustraira pas le débiteur aux poursuites du percepteur, non plus qu'à celles des autres créanciers de son créancier : l'acquéreur d'un fonds de commerce qui paie son prix avant l'expiration des délais prévus pour les oppositions par l'article 3 de la loi du 17 mars 1909, en demeure responsable à leur égard (aux termes de ce même article, dernier alinéa).

25. *Revue du Trésor*, 1929, p. 625.

26. Trib. Civ. de la Seine, 26 novembre 1912. *Mém. des Perc.*, 1913, p. 61.

27. *Mém. des Perc.*, 1902, p. 400.

43. — Il faut enfin que le contribuable soit *demeuré propriétaire* de la créance ; par conséquent, qu'il ne l'ait pas régulièrement cédée à un tiers, soit par les modes du droit civil ⁽²⁸⁾, soit par l'endossement d'un titre à ordre ⁽²⁹⁾, ou encore qu'elle n'ait pas été attribuée à un saisissant antérieur, par un jugement de validité passé en force de chose jugée et signifié au tiers saisi.

44. — La propriété de la créance échappe aussi au contribuable, dans le cas de distribution par contribution, à partir du moment où les délais de production sont expirés et où les droits de chacun des producteurs sont fixés sur la part à lui revenir (art. 656 Code Proc. Civ.). La demande du percepteur en paiement des impôts ne pourra plus atteindre que le reliquat à revenir au propriétaire ⁽³⁰⁾.

45. — Une autre procédure de distribution des biens d'un redevable, celle de la faillite, donne lieu à de plus sérieuses difficultés au point de vue des droits du Trésor : Le jugement déclaratif n'emporte pas, à proprement parler, transfert de la propriété de l'actif, mais il en dessaisit le failli. Les percepteurs pourront-ils demander sur cet actif détenu par le syndic le paiement des impôts postérieurs à la faillite ?

28. *Mém. des Perc.*, 1872, p. 425. — 1891, p. 162.

Trib. Civ. de Grenoble, 13 décembre 1887. *Mém. des Perc.*, 1888, p. 345.

29. Trib. Civ. d'Annecy, 7 août 1885. *Mém. des Perc.*, 1886, p. 508.

30. Sauf la responsabilité du commissaire-priseur ou de l'huissier en vertu de la loi de 1791 pour les impôts antérieurs à la clôture.

46. — La doctrine et la pratique font plusieurs distinctions : le Trésor conserve ses droits sur l'actif de la faillite pour les impôts dont les rôles paraissent après le jugement déclaratif, mais dont la cause est antérieure, car la procédure de faillite doit comprendre toutes les créances, même éventuelles, qui existent lors du jugement déclaratif ⁽³¹⁾. D'autre part, les impôts qui résultent de ce que la masse des créanciers a continué l'exploitation du commerce du failli constituent une dette à sa charge, payable avant même le passif privilégié antérieur. Le syndic devra donc, dans ces deux cas, payer les impôts sur simple demande ^(31 bis).

Mais l'Etat n'a aucun droit sur l'actif pour les impôts dus en vertu de causes postérieures à la faillite et personnels au failli, qu'il s'agisse de cotes mobilières, d'impôts cédulaires sur les revenus ou d'impôts afférents à l'exploitation d'un commerce nouveau monté par lui à l'insu de ses créanciers ou tout au moins en dehors d'eux ⁽³²⁾. Pour cette raison, le Conseil d'Etat ne déclare jamais recevable aucune réclamation du syndic pour obtenir décharge, au nom du

31. Trib. de Commerce de Rouen, 22 novembre 1922. *J. F.*, 1923, p. 147.

Amiens, 26 mai 1925. *Bulletin des Contributions directes et du cadastre*, décembre 1925, p. 763.

Lettre du service du Contentieux des Contributions directes, du 15 novembre 1909. *Mém. des Perc.*, 1909, p. 520.

Convention cit., p. 24.

31 bis. Et il en sera responsable même sans demande, en vertu de la loi de 1791, puisqu'il est détenteur public.

32. Req., 30 avril 1889. — D., 90, 1, 20, pour les Contributions indirectes.

DURIEU, *Mém. des Perc.*, 1868, p. 409.

C. E., 1^{er} mars 1878 ; 12 août 1879. D., 1880, 3, 2. — S., 81, 3, 11

C. E., 8 août 1884, rappelé par *Mém. des Perc.*, 1909, p. 520.

C. E., 9 avril 1886. D., 87, 3, 93. — S., 88, 3, 5.

failli, d'impositions de cette nature (arrêts cités sous la note 32).

Le Trésor ne retrouverait ses droits sur l'actif que si le débiteur, ayant obtenu un concordat, en reprenait la propriété et la jouissance. La demande de la loi de 1808 pourrait alors être adressée au syndic, même pour des impôts postérieurs à la faillite, sur les sommes qu'il aurait à remettre au failli, après règlement, en général, du passif privilégié antérieur, et dans la limite des restrictions à la propriété des fonds qui pourraient résulter des termes mêmes du Concordat.

47. — Pour justifier ces solutions, les Tribunaux se sont longtemps appuyés plus ou moins ouvertement sur un argument tiré du rang des privilèges. Ils ont déclaré que, en vertu de l'article 2098 du Code civil, le privilège du Trésor pour une créance d'impôts dont la cause était postérieure à la faillite, ne pouvait être opposé à la masse des créanciers au profit desquels le jugement déclaratif avait opéré une mainmise avec droit de gage sur tout l'actif de leur débiteur⁽³³⁾. Comme on le verra plus loin, il est établi maintenant que l'article 2098 ne permet pas aux créanciers gagistes de faire échec aux droits du Trésor, même si leur créance est antérieure à la sienne.

48. — Si le Trésor ne peut pas se faire payer les impôts postérieurs à la faillite, c'est que les créanciers ont plus qu'un droit de gage sur l'actif. Un certain

33. *Req.*, 30 avril 1889. D., 90, 1, 20.

Amiens, 26 mai 1925. *Bulletin des Cont. dir. et du Cadastre*, 1925, p. 763.

nombre d'auteurs donnent pour cause au dessaisissement une présomption de fraude irréfragable. Pour Percerou ⁽³⁴⁾, il résulte d'un droit de gage « consolidé », conférant à la masse un véritable droit réel sur l'actif, sans transmission immédiate de propriété. Plus simplement, Durieu explique que la faillite entraîne une « affectation spéciale » des biens au paiement du passif antérieur, et qu'il en résulte que le failli ne peut plus les grever par aucune dette ou obligation nouvelle ⁽³⁵⁾. Le résultat pratique est le même que s'il y avait eu transmission ou tout au moins suspension du droit de propriété, par l'effet de la loi qui a créé une sorte de patrimoine réservé.

49. — Pour toutes ces questions de propriété de la créance, dans les cas litigieux, la charge de la preuve est soumise aux règles du droit commun. D'une manière générale, le percepteur doit pouvoir justifier que le tiers est débiteur ⁽³⁶⁾, et celui-ci qu'il s'est libéré, sauf au percepteur à démontrer qu'il y a eu fraude.

50. — 4° Un dernier point reste à étudier : la *saisissabilité* des créances.

Des lois du 12 janvier 1895 et 27 juillet 1921 ont limité la portion saisissable des salaires et des petits traitements. Ces lois peuvent-elles être opposées par un employeur au percepteur qui lui adresse la demande de la loi de 1808 ? MM. Allix et Lecerclé ne le

34. PERCEROU, *Traité des Faillites*, t. I, pp. 106 et suiv., 464 et suiv. Voir Introduction ; Chapitre sur le Dessaisissement.

35. *Mém. des Perc.*, 1868, p. 409.

36. *Dictionnaire des Percepteurs*. V° Dépositaires et débiteurs de deniers, t. I, pp. 414 et suiv.

pensent pas, et déclarent, dans leur traité, « qu'il n'y a pas à se préoccuper de la question d'insaisissabilité du salaire, la loi de 1808 ayant créé au tiers détenteur une obligation spéciale qui n'a pas d'analogie avec celle du tiers débiteur dont la dette a été frappée de saisie-arrêt » (37).

51. — Cependant l'Administration des finances, par une note du 26 janvier 1899 (38), a recommandé aux percepteurs de suivre toujours dans ce cas la procédure spéciale de la loi de 1808 au lieu de celle de 1895, mais en les avisant que le débiteur ne devrait payer les contributions que dans la limite du dixième saisissable.

Une circulaire du Contentieux, du 1^{er} septembre 1921 (39) pose le même principe pour l'application de la loi du 27 juillet 1921 : le tiers saisi de la demande détermine lui-même la portion d'appointements susceptible d'être retenue, et la verse directement au comptable (40). Des circulaires du 15 juillet 1922 et 25 juin 1923 (41) ont recommandé l'emploi de modèles d'avis à tiers détenteurs qui mentionnent cette obligation des patrons.

52. — L'attitude de l'administration est donc nette, au moins pour les salaires et petits traitements. Mais faut-il suivre le même raisonnement dans tous les

37. ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, t. II, p. 62.

38. *Mém. des Perc.*, 1899, p. 387.

39. *Revue du Trésor*, novembre 1921, p. 387.

40. Voir aussi Réponse des Ministres aux questions écrites. Question du 9 décembre 1922, *Revue du Trésor*, 1923, p. 108 ; Question 9014, *Journal officiel*, 12 août 1930. — *Revue du Trésor*, 1930, p. 612.

41. *Mém. des Perc.*, 15 octobre 1923, p. 449.

cas d'insaisissabilité ? Il n'existe pas de doctrine ni de pratique bien ferme. Pendant la guerre, deux décrets des 26 septembre et 15 octobre 1914 interdirent toutes saisies-arrêts sur les salaires, appointements ou traitements inférieurs à 2.000 francs. Une circulaire du 11 novembre 1914 avertit en conséquence les percepteurs de ne pas notifier de sommations à tiers détenteurs portant sur ces sommes ⁽⁴²⁾. Une loi du 5 août 1914 suspendit tous les actes d'exécution contre les citoyens sous les drapeaux. La circulaire du 11 novembre 1914 étendit cette interdiction à la sommation sans frais, et le service du contentieux des contributions directes en conclut que la sommation à tiers devenait impossible ⁽⁴³⁾. Mais, par la suite, la guerre se prolongeant, la portée de ces dispositions fut restreinte. Lorsqu'un député signala au Ministre des Finances, que, au mépris de la loi du 5 août 1914, des percepteurs continuaient à adresser la demande de la loi de 1808 aux locataires de contribuables mobilisés, le ministre se retrancha derrière un arrêt de Cassation Civ. du 16 novembre 1915 ⁽⁴⁴⁾ qui décidait que la sommation à tiers ne constituait pas une saisie-arrêt, et il refusa de répondre davantage; « les points soulevés comportant des distinctions et des développements qui excéderaient les limites d'une réponse à une question écrite » ⁽⁴⁵⁾. Les années suivantes, les sommations à tiers dans ces conditions furent déclarées régulières par plusieurs Réponses à des questions écrites ⁽⁴⁶⁾. Une

42. Circulaire 2076 de la Direction générale de la Comptabilité publique. *Mém. des Perc.*, 1914, p. 485.

43. Solution service du Contentieux, 16 février 1915. *Mém. des Perc.*, 1915, p. 141.

44. *D.*, 1921, 1, 117.

45. *Mém. des Perc.*, 1916, p. 192.

circulaire du 20 décembre 1918 revint expressément sur les instructions antérieures et avertit les percepteurs qu'ils pouvaient procéder contre les détenteurs en vertu de la loi de 1808, sans s'inquiéter des dispositions des décrets de 1914 ⁽⁴⁷⁾.

53. — En résumé, deux points seulement sont certains : 1° La procédure spéciale pour la saisie-arrêt des salaires et petits traitements ne doit pas être suivie par les percepteurs qui réclament le paiement des impôts aux tiers débiteurs des contribuables. Ils continuent à leur adresser la simple demande prévue par la loi de 1808 ⁽⁴⁸⁾.

2° L'administration des finances ne se croit pas autorisée à passer outre, pour le recouvrement des impôts, à l'insaisissabilité partielle des salaires et petits traitements.

54. — Dans les autres cas et en théorie, pour résoudre la difficulté, il faudrait prendre parti sur les rapports de la procédure instituée par la loi de 1808 avec celle de la saisie-arrêt. Si, comme le pensent certains auteurs administratifs, la demande à tiers n'est qu'une forme abrégée et simplifiée de saisie-arrêt, les règles de la saisie doivent être suivies dans les cas douteux, en l'absence de dispositions contraires. Un chapitre sera consacré à l'examen de cette question ⁽⁴⁹⁾.

46. *Mém. des Perc.*, 1917, p. 378 ; 1918, p. 156.

Mém. des Perc., 1918, p. 381.

47. Circulaire 2210 de la Direction générale de la Comptabilité publique. *Mém. des Perc.*, 1919, p. 9.

Voir aussi Trib. Civ. de Grenoble, 30 mai 1919. *Mém. des Perc.*, 1919, p. 284. La guerre était finie, mais le droit commun non encore rétabli.

48. Trib. Civ. de Valence, 12 février 1924. *Gaz. Pal.*, 1924, 1, 548.

49. Troisième partie : Sanction. Nature de l'obligation, par. 174 et suivants.

SECTION III. — Impôts à payer

55. — L'article 1^{er} de la loi du 12 novembre 1808 établit que le privilège du Trésor pour le recouvrement des contributions directes s'exerce avant tout autre : 1° pour la contribution foncière de l'année échue et de l'année courante sur les récoltes, etc... ; 2° pour l'année échue et l'année courante des contributions mobilières, des portes et fenêtres, des patentes, et toute autre contribution directe et personnelle, sur tous les meubles et effets mobiliers, etc.

L'article 2° porte que tous les dépositaires et débiteurs de deniers affectés au privilège du Trésor public, seront tenus, sur la demande qui leur en sera faite, de payer, en l'acquit des redevables... tout ou partie des contributions dues par ces derniers.

Il résulte de la combinaison de ces deux articles que la procédure spéciale créée pour les tiers par la loi de 1808 s'applique en principe aux contributions directes, foncières ou mobilières, dans le cas seulement où elles sont privilégiées ⁽⁵⁰⁾.

A. — NATURE DES IMPOSITIONS

56. — Les impôts directs sont, théoriquement, ceux qui frappent la fortune, alors que les impôts indirects en frappent l'emploi ⁽⁵¹⁾.

50. En raison de cette rédaction des art. 1 et 2 de la loi de 1808, l'obligation de payer sur simple demande ne s'applique jamais à des contributions ou à des droits de l'Etat qui jouissent d'un privilège autre que celui des Contributions directes (douane, régie, frais de justice criminelle, par exemple). Mais elle s'applique toutes les fois qu'un droit quelconque de l'Etat, même n'ayant aucun caractère d'impôt direct est assorti par le législateur du privilège des impôts directs (timbre, par ex. Voir par. 65). Il en est différemment pour la loi de 1791.

51. ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, 1^{er} chapitre.

Pratiquement et très simplement, ce sont ceux que les lois de finances organisent comme tels. En combinant les définitions qu'en donnent l'Instruction générale de 1859 ⁽⁵²⁾ et un arrêt de Cassation du 15 mai 1928 ⁽⁵³⁾ on peut dire que ce sont les impôts qui sont perçus en vertu de rôles nominatifs, confiés à l'administration des contributions directes, et dont le contentieux est réservé aux Conseils de Préfecture, avec recours devant le Conseil d'Etat.

57. — Cette définition permet d'exclure l'impôt sur le revenu des valeurs, des capitaux mobiliers, des créances, dépôts et cautionnements ⁽⁵⁴⁾, ainsi que l'impôt sur les successions, qui sont perçus par l'administration de l'Enregistrement sans qu'il y ait établissement de rôle, de même que l'impôt sur le chiffre d'affaires, confié à l'administration des contributions indirectes.

58. — Actuellement, les impôts directs comprennent : l'impôt foncier, les impôts cédulaires sur les différentes catégories de revenus, l'impôt complémentaire sur le revenu global, la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, les taxes assimilées

52. Citée par ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*

« La contribution directe s'entend de toute imposition qui est assise directement sur les personnes ou les propriétés, qui se perçoit en vertu de rôles nominatifs, et qui passe immédiatement du contribuable cotisé à l'agent chargé de percevoir. »

53. *J. F.*, 1928, p. 81. Arrêt rendu en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires.

« Le caractère d'une taxe résulte de son assiette, de son mode de recouvrement, et de la procédure à suivre en cas de contestation. »

54. Autrement dit l'impôt sur les *intérêts* des valeurs, etc., qu'il ne faut pas confondre avec l'impôt général cédulaire sur le revenu. (Impôt perçu par apposition de timbres.)

aux contributions directes, et les anciennes impositions de la personnelle mobilière et des patentes, qui subsistent comme impositions locales pour alimenter les budgets communaux et départementaux. Ils comprennent en outre tous les accessoires qui sont rattachés à la cote : frais de poursuite et même d'expertise⁽⁵⁵⁾ ; les centimes additionnels ; les majorations, double-droits, droits en sus, c'est-à-dire toutes les pénalités qui ont un caractère « nettement, voire exclusivement fiscal »⁽⁵⁶⁾.

59. — On peut noter que la loi impose une limite dans le temps aux contributions qui peuvent être réclamées : lorsque les percepteurs sont restés quatre ans, depuis la mise en recouvrement du rôle, sans poursuivre la rentrée de l'impôt, tous leurs droits contre les contribuables sont prescrits (loi du 12 juillet 1922, art. 2). — Mais cette disposition présente ici un intérêt restreint, du fait d'une autre prescription, celle du privilège du Trésor.

B. — CARACTÈRE PRIVILÉGIÉ DES IMPOSITIONS

60. — L'obligation pour les tiers détenteurs de payer les impôts sur demande apparaît, dans la loi de 1808, comme un corollaire du privilège du Trésor. C'est par ce privilège même, par son caractère de nécessité et son rang de faveur que les auteurs et les tribunaux administratifs justifient les droits spéciaux de l'Etat con-

55. Besançon, 7 décembre 1898. *Mém. des Perc.*, 1900, p. 385.

56. C. E. au Contentieux, 12 janvier 1923. *Revue du Trésor*, 1923, p. 136.

C. E. 28 décembre 1927. *J. F.*, 1928, p. 100.

Note de M. TROTABAS, sous C. E. 7 janvier 1927. *D. P.*, 1927, 3, 25.

tre les tiers, et ces droits n'existent que dans les strictes limites du privilège.

Afin de connaître l'étendue de l'obligation des tiers, il est donc nécessaire d'examiner, le plus brièvement possible, quels sont les impôts garantis par ce privilège, quels sont sa portée, son rang et sa durée.

1° *Impôts garantis*

61. — Aux termes de la loi de 1808, « le privilège des contributions directes garantit le recouvrement de l'impôt foncier, des contributions mobilières, des portes et fenêtres, des patentes, et de toute autre contribution directe et personnelle ».

Ces derniers mots permettent de l'étendre aux impôts directs créés depuis 1808, et particulièrement aux impôts cédulaires qui forment l'élément essentiel de notre système actuel de contributions ⁽⁵⁷⁾.

62. — On admet en général qu'ils permettent aussi de l'étendre aux taxes assimilées perçues au profit de l'Etat.

Les taxes assimilées sont définies par l'administration des finances : « des impôts directs, perçus au moyen de rôles nominatifs et soumis aux mêmes règles de recouvrement et de contentieux..., mais d'une portée plus restreinte, et qui ne visent que des éléments... se rapprochant souvent de ceux auxquels s'applique l'impôt indirect, et ne présentant qu'une relation assez lointaine avec la notion générale de pré-

57. Circulaire du 29 juillet 1920, n° 2296. Direction de la comptabilité publique. *Mém. des Perc.*, 1920, p. 392.

Voir pour la loi de 1791, par. 133.

lèvement sur les revenus particuliers » ⁽⁵⁸⁾. Elles ont été créées par diverses lois, au profit soit de l'Etat (taxe de mainmorte, redevance sur les mines, taxe d'apprentissage, etc.), soit des départements et communes (prestations, taxes sur les chiens, taxes en remplacement des droits d'octroi, etc), soit de certains établissements publics, Bourses ou Chambres de Commerce, par exemple. Leur nom de taxes assimilées vient de ce que chacune des lois qui les instituent porte que les formes de leur assiette et de leur recouvrement sont les mêmes que celles des contributions directes. Il en résulte que, si elles sont recouvrées au profit de l'Etat, rien ne les distingue de véritables contributions directes, et il paraît logique de leur attribuer le même privilège et ses conséquences ⁽⁵⁹⁾.

63. — Mais faut-il faire bénéficier de ce privilège, créé spécialement au profit de l'Etat, les départements, les communes ou les établissements publics au profit desquels d'autres taxes assimilées sont perçues ? Les auteurs et les tribunaux ont été longtemps partagés sur cette question. Une loi du 30 mars 1902, art. 58, relative aux taxes communales, l'a tranchée à la fois pour l'avenir et pour le passé, en décidant que : « Les dispositions de la loi du 12 novembre 1808 sont applicables aux taxes communales assimilées aux contributions directes. Toutefois, le privilège ainsi « créé » prendra rang immédiatement après celui du Trésor

58. *Notions élémentaires sur les impôts directs*. Ministère des Finances, p. 144.

59. DURIEU, *Commentaire*, art. 11.

ROUGIER, *Thèse cit.*, p. 94.

Civ., 15 juillet 1868, cité par DURIEU, *op. cit.*, t. II, p. 164.

Public. » Donc ce privilège n'existait pas avant la loi de 1902 et puisqu'il n'y a pas de loi semblable pour les taxes perçues au profit des départements ou des établissements publics, aucun privilège n'en garantit le recouvrement ⁽⁶⁰⁾. L'article 2 de la loi de 1808 n'est donc applicable qu'aux taxes assimilées perçues au profit de l'Etat et des communes.

64. — Il n'y a pas de difficulté à faire bénéficier du même privilège les centimes additionnels, les frais taxés, les majorations fiscales ⁽⁶¹⁾, en un mot tous les accessoires directement rattachés à la cote. Par conséquent, l'Etat doit pouvoir les demander aussi aux tiers ⁽⁶²⁾.

60. L'Administration des Contributions directes semble cependant soutenir que le privilège du Trésor garantit aussi les taxes assimilées perçues au profit des Associations syndicales, des Etablissements publics et des Départements, par application de la loi du 13 août 1926 (*Convention avec la Compagnie des Syndics de Paris*. V° Privilège).

Il y a deux lois de cette date. L'une accorde un privilège spécial à la ville de Paris sur le revenu des immeubles et sur leur plus-value pour le recouvrement de deux années de taxes relatives aux travaux du tout-à-l'égout (D. P., 1927, 4, 177). Il y a la une disposition d'exception que l'on ne saurait étendre. L'autre (D. P. 1927, 4, 211) autorise les Communes et les Départements à établir des taxes, et décide (art. 4) que « les Départements peuvent établir des taxes départementales semblables aux taxes communales... et les percevoir suivant les mêmes modalités... Une taxe choisie dans un même département à la fois par le département et par une ou plusieurs communes ne pourra être établie d'après des modalités différentes d'assiette et de perception. » La loi a évidemment pour but d'assurer « l'uniformité des modalités d'application de ces taxes » (note). Cependant, elle ne parle pas de privilège. Or on vient de voir qu'il n'avait pas suffi, pour conférer ce privilège aux taxes communales, de décider en les établissant qu'elles seraient recouvrées « comme les contributions directes », avec les mêmes modalités d'assiette et de perception. Il a fallu ensuite une loi spéciale, en 1902, pour « créer » le privilège à leur profit. Par conséquent, il ne suffit pas davantage pour le conférer aux taxes départementales de décider qu'elles seront recouvrées « comme les taxes communales ».

61. Mais non les amendes pénales.

62. Voir cependant contra Conseil de Préf. de la Seine, 22 nov. 1929. *Gaz. Pal.*, 1930, p. 292. — *Revue du Trésor*, 1930, p. 165,

65. — Enfin, il faut noter que le privilège des impôts directs a été attribué par une loi du 28 avril 1816 aux droits et amendes de timbre, impôt indirect dont le recouvrement est confié à l'administration de l'Enregistrement⁽⁶³⁾. Ces droits pourront donc être recouvrés contre les tiers détenteurs, sur simple demande, suivant la procédure de l'art. 2 de la loi de 1808, puisque, aux termes de cette loi, l'obligation des tiers est une conséquence directe du privilège, plus encore que du caractère même de l'impôt⁽⁶⁴⁾.

2° Portée du privilège.

66. — La portée du privilège du Trésor est différente suivant qu'il s'agit du recouvrement de l'impôt foncier, d'une part, et de toutes les autres contributions directes mobilières d'autre part.

67. — a) Pour l'impôt foncier, le Trésor ne jouit que d'un privilège spécial, portant sur « les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à la contribution », c'est-à-dire sur leurs fruits, naturels, industriels ou civils.

En vertu de l'article 2 de la loi du 12 novembre 1808, l'impôt foncier pourra donc être réclamé à tout détenteur de sommes d'argent qui représentent soit ces fruits, soit leur prix⁽⁶⁵⁾. Si les revenus d'un im-

63. Art. 76 loi de finances du 28 avril 1816 « les droits et amendes de timbre jouiront soit dans les successions, soit dans les faillites ou tous autres cas, du privilège des Contributions directes ».

64. MAGUÉRO, *Traité alphabétique de l'Enregistrement*, 1909, V^o Timbre, n^o 234.

65. Indépendamment des obligations qui résultent pour tous détenteurs du droit de suite du Trésor, et de l'obligation personnelle du fermier pour l'impôt foncier de l'année courante.

meuble tombent par exemple dans l'actif d'une faillite, le syndic devra, sur leur montant, et à la simple demande du percepteur, acquitter l'impôt foncier relatif à l'immeuble dont ils proviennent, mais à cet immeuble seul. Si, dans le prix de vente d'un immeuble sont comprises sa valeur principale et celle d'une certaine portion de ses fruits, l'acquéreur ou le notaire détenteur des fonds devront payer, sur demande, l'impôt foncier sur la partie du prix qui représente ces fruits, ainsi que sur les intérêts du prix, sauf au percepteur à s'entendre avec eux pour la discrimination, si elle n'a pas été faite à l'acte de vente. Sur tous ces fruits, le privilège du Trésor primera les créances hypothécaires ⁽⁶⁶⁾. Mais lorsque les revenus sont immobilisés, soit par une transcription de saisie (art. 685 C. Proc. Civ.), soit dans les cas prévus par les art. 524, 2176, 2183 du Code civil, le privilège du Trésor peut-il encore s'exercer sur eux ? L'administration le soutient ⁽⁶⁷⁾, les auteurs le contestent ⁽⁶⁸⁾, la Cour de Cassation, dans ses arrêts les plus récents en la matière, a tendance à l'admettre ⁽⁶⁹⁾.

68. — b) Le recouvrement des contributions directes mobilières est garanti par un privilège général « sur tous les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables, en quelque lieu qu'ils se trouvent ». Le Trésor peut donc poursuivre, sur chaque élément

66. Civ. 18 juillet 1904. D., 06, 1, 152. — S., 04, 1, 392.

67. DURIEU, *Commentaire*, art. 11, p. 227. —

68. Voir pour la discussion ROUGIER, *thèse cit.*, et ses références p. 151 et suiv.

69. Civ., 1^{er} août 1898. D., 99, 1, 413. — S., 99, 1, 65.

Civ., 18 juillet 1904, cité note 66.

Civ., 29 mars 1927. D. H., 1927, p. 319 (sol. impl.).

d'un actif mobilier, le paiement de tous les impôts directs dus par son propriétaire, en quelque lieu et à quelque titre que ce soit ⁽⁷⁰⁾.

L'article 2 de la loi du 12 novembre 1808 ne vise que les dépositaires et débiteurs de « deniers » affectés au privilège du Trésor. Le paiement des impôts directs d'un contribuable ne peut donc pas être exigé, sur simple demande, de tous les détenteurs de biens mobiliers quelconques lui appartenant et sur lesquels le Trésor a privilège, mais seulement des tiers qui détiennent pour son compte des sommes d'argent ou qui les lui doivent. Il peut sembler inutile de préciser que les « meubles et effets mobiliers » comprennent en effet les créances, en vertu des art. 529 et 535 du Code Civil, qui les déclarent meubles par détermination de la loi. La Cour de Cassation a dû cependant le rappeler par un arrêt du 16 novembre 1915 ⁽⁷¹⁾.

69. — Dans le cas où un bien immobilier est vendu, le privilège du Trésor pour les contributions directes porte sur son prix, nouvel élément mobilier du patrimoine, une fois réglés les privilèges immobiliers qui le grèvent ⁽⁷²⁾. On pourrait se demander si la survenance d'une procédure comme celle de la faillite, fixant les droits des créanciers sur les divers éléments d'un actif, n'empêche pas cette substitution ⁽⁷³⁾. La

70. Sauf la limitation de la durée du privilège. Voir plus loin par. 76 et suivants.

71. D., 1921, 1, 118.

72. Trib. Civ. de la Seine, 1^{er} fév. 1896. *Mém. des Perc.*, 1897, p. 210.

73. En ce sens : Poitiers, 11 janv. 1887. D., 87, 5, 136.

« Douai, 22 juillet 1851. D., 53, 2, 154.

Cour de Cassation ne l'a pas estimé : dans un arrêt du 16 mai 1888 ⁽⁷⁴⁾, rendu en matière de contributions indirectes, elle déclare : 1° que le privilège du Trésor peut s'exercer aussi bien sur les meubles qui appartiennent au failli lors du jugement déclaratif, que sur ceux qui lui adviennent par la suite ⁽⁷⁵⁾ ; 2° que l'inscription hypothécaire de la masse des créanciers d'une faillite ne conserve leurs droits qu'à l'égard des créanciers postérieurs, mais non pas entre eux. Le syndic de la faillite serait donc responsable du paiement des impôts mobiliers sur le solde, revenant à la masse des créanciers, du prix de vente d'un immeuble vendu même après la faillite.

3° Rang du privilège

70. — Aux termes de l'article 1^{er} de la loi du 12 novembre 1808, le privilège du Trésor Public pour le recouvrement des contributions directes « s'exerce avant tout autre ». En principe donc, les tiers détenteurs de deniers n'ont pas à se préoccuper des droits des autres créanciers, privilégiés ou non, quand le percepteur leur demande le paiement des impôts, puisque le Trésor passe le premier. C'est par cette idée que l'Etat justifie les droits spéciaux dont il jouit à leur égard.

71. — Cependant, déjà dans le classement des privilèges généraux entre eux, une exception se présente : les impôts ne sont privilégiés qu'après certains frais

74. Civ., 16 mai 1888. D., 88, 1, 353. J. F., 1888, p. 345 et note approbative.

75. Il s'agissait d'impôts dûs antérieurement à la faillite.

de justice ⁽⁷⁶⁾, qui ont été exposés dans l'intérêt de tous les créanciers, y compris le Trésor, et qui leur ont conservé leur gage, ou permis de le réaliser. Mais ils ne peuvent être opposés au Trésor que dans la limite où ils étaient nécessaires pour lui. En conséquence, ils ne comprendront pas en général les frais de scellés et d'inventaire, formalités que le Trésor n'a pas à remplir, ni ceux de distribution par contribution, procédure que lui évite précisément l'art. 2 de la loi du 12 novembre 1808. Que la vente judiciaire ait eu lieu à la requête d'un créancier quelconque ou du Trésor lui-même, les frais qui devront passer avant sa créance seront en général les suivants : coût du premier commandement, frais de saisie, y compris la saisie-gagerie, frais de garde, de vente et accessoires nécessaires. Les Tribunaux ont d'ailleurs un certain pouvoir d'appréciation sur ce caractère de nécessité.

72. — Au même rang que la créance du Trésor pour les impôts directs vient celle de l'Enregistrement pour les droits de Timbre ⁽⁷⁷⁾. En cas d'insuffisance des deniers, et en présence de deux demandes, il y aurait lieu pour le détenteur d'effectuer une répartition entre les deux administrations, par application de l'article 2097 du Code Civil. Les taxes communales assimilées aux impôts directs viennent directement ensuite ⁽⁷⁸⁾.

76. Cass., 20 août 1821, cité par DURIEU.

DURIEU, *Commentaire*, art. 11.

Mém. des Perc., 1844, p. 360 ; 1868, p. 33 ; 1890, p. 537 ; 1892, p. 152.

Trib. Civ. de Nancy, 23 avril 1912. *Mém. des Perc.*, 1912, p. 206.

77. Loi du 28 avril 1816, art. 76.

DURIEU, *Commentaire*, art. 11, p. 218.

78. Loi du 30 mars 1902, art. 58.

Toutes les autres créances privilégiées de l'Etat pour impôts ou autres droits, et tous les autres privilèges généraux sont d'un rang postérieur.

73. — Les plus sérieuses difficultés en la matière sont nées du concours du privilège général du Trésor avec les privilèges spéciaux. Les bailleurs et les gagistes en particulier acceptent difficilement d'être primés par la créance de l'impôt sur les biens qui garantissent la leur. Cependant, on est généralement d'accord pour reconnaître que, dans la classification des privilèges et en cas de concours entre privilèges généraux et privilèges spéciaux, c'est de la qualité de la créance qu'il faut tenir compte, et que, là encore, celle du Trésor vient toujours au premier rang, avant celle du gagiste, du bailleur, du voiturier, de l'aubergiste, des frais de semence, etc. (79).

74. — La discussion s'est longtemps attardée autour de l'article 2098 du Code Civil, qui dispose que le Trésor ne peut obtenir de privilège au préjudice des droits antérieurement acquis à des tiers. Propriétaires et gagistes soutenaient que le Trésor ne pouvait les primer pour des impôts postérieurs à la date de leurs loyers ou de la constitution de leur gage. Les Tribunaux se sont efforcés de distinguer entre l'exigibilité

79. Pour les Warrants, voir art. 12, loi du 30 mars 1906. *Notions élémentaires sur les impôts directs*, op. cit., p. 448.

Pour les Cautionnements déposés par les officiers ministériels et certains fonctionnaires publics, et affectés à la garantie de leurs créanciers pour frais de charge, la question se complique par suite de leur insaisissabilité. DURIEU estime que cette insaisissabilité peut être opposée au percepteur (*Commentaire*, art. 11, p. 211). Voir GARSONNET et CÉZAR BRU, *Traité de procédure*, t. IV, p. 146, note 3. Voir aussi *thèse* ROUGIER, p. 190.

de l'impôt et sa naissance même, et de faire remonter la naissance du privilège du Trésor à la date des faits générateurs de l'impôt ⁽⁸⁰⁾ ou à celle de la loi qui a créé l'impôt et qui, combinée avec les faits imposables, est la source de la créance du Trésor ⁽⁸¹⁾.

75. — En réalité, l'article 2098 pourrait s'expliquer très simplement par une erreur du législateur ⁽⁸²⁾. On le neutralise en y lisant un rappel du principe de la non-rétroactivité des lois, qui ne permet pas au Trésor public d'obtenir de privilège par suite de la promulgation de lois nouvelles, au préjudice de droits acquis à des tiers antérieurement à cette promulgation. — C'est cette interprétation que la Cour de Cassation a nettement consacrée par deux arrêts des 27 juillet

80. Civ., 16 nov. 1908. D., 1910, 1, 265 et note *J. F.*, 1909, p. 10 et note critique.

81. Lyon, 13 décembre 1923. *Revue du Trésor*, 1924, p. 135.

82. *Thèse ROUGIER*, p. 112 et suiv.

PLANIOU, *Traité élémentaire de droit civil*, t. II, § 3146, p. 947 (8^e édition, 1921).

L'article 2098 ne devait s'appliquer qu'au privilège du Trésor portant sur les biens immeubles des comptables. Ce privilège fut, par la suite, détaché de l'art. 2104 du Code Civil et réglementé par une loi spéciale. La disposition qui le limitait fut généralisée et maintenue dans le Code. « Cet article est une erreur, un texte inintelligible impossible à interpréter raisonnablement » (ROUGIER).

83. *J. F.*, 1926, p. 5. « Il est de l'essence du privilège que son rang soit déterminé d'après la faveur attachée par la loi à la qualité de la créance qu'il garantit. Aucun texte ne dérogeant à ce principe à l'égard du Trésor public, son privilège ne doit pas être classé d'après la priorité du temps, et primé, par suite, par tous ceux afférents à des créances nées avant la sienne. L'al. 2 de l'art. 2098 du Code Civil, d'après lequel le Trésor public ne peut obtenir de privilège au préjudice des droits antérieurement acquis à des tiers doit être entendu en ce sens que la création de privilèges nouveaux au profit du Trésor public ne fait pas échec à la règle de la non-rétroactivité des lois, qui sauvegarde les droits acquis avant leur promulgation. » Voir aussi à *S.*, 1925, 1, 227.

Même interprétation déjà Paris, 4 mars 1839. *S.*, 1839, 2, 136.

1925 ⁽⁸³⁾ et 26 octobre 1926 ⁽⁸⁴⁾. Dans l'espèce tranchée le 27 juillet 1925, il s'agissait d'une créance pour loyers arrêtée au 31 décembre 1918, que le Trésor demandait à primer pour des impôts directs de 1919.

La seconde espèce intéressait un créancier nanti. Dans les deux cas, la Cour a décidé que le privilège du Trésor primait les privilèges spéciaux, même pour des créances d'impôts postérieures aux créances ainsi garanties ⁽⁸⁵⁾. Aucune difficulté ne subsiste sur ce point : Les tiers détenteurs chargés d'un règlement entre le Trésor et des gagistes ou bailleurs (et particulièrement les syndics et les commissaires priseurs) n'ont plus à hésiter sur les droits respectifs des privilégiés, même dans le cas d'antériorité des créances qui jouissent d'un privilège spécial. Il ne reste aux créanciers primés par le Trésor qu'à essayer d'obtenir la répartition de la charge de l'impôt sur les divers éléments du patrimoine de leur débiteur, et à discuter strictement le nombre d'années d'impôts pour lesquelles le Trésor est privilégié.

4° *Durée du privilège.*

76. — En effet, dans l'intérêt général des transactions ⁽⁸⁶⁾, la loi prévoit une limitation de la durée du

84. *D. H.*, 1926, p. 548. « En cas de concours sur la distribution du prix de vente d'un fonds de commerce entre le Trésor public et un créancier jouissant d'un nantissement sur le fonds, le privilège du Trésor public prime celui du créancier nanti, quelle que soit la date à laquelle le privilège de celui-ci a fait l'objet de l'inscription sur le registre du greffe du Tribunal de Commerce. »

85. Voir aussi Trib. Civ. Seine, 19 janvier 1931. *Gaz. Pal.*, 1931, 1, 317. Application de la même idée au vendeur privilégié d'un fonds de commerce en cas de non paiement du prix par l'acquéreur.

86. *Rapport* de JAUBERT. Exposé des motifs de la loi de 1808. *Arch. Parl.*, 2^e série, t. 10, p. 48, 3 novembre 1808.

privilège du Trésor pour le recouvrement des contributions directes : il ne peut s'exercer que « pour l'année échue et l'année courante » (art. 1^{er}, loi 12 novembre 1808), donc pour deux années de contributions.

77. — Cette limitation s'applique à toutes les créances de l'Etat qui jouissent du privilège des contributions directes, c'est-à-dire, comme on l'a vu plus haut, non seulement aux impôts directs, aux taxes et accessoires qui en présentent les caractères et sont perçus au profit de l'Etat, mais aussi aux droits de timbre⁽⁸⁷⁾ et aux taxes communales assimilées⁽⁸⁾, que ces taxes soient périodiques ou exigibles en une seule fois⁽⁸⁹⁾.

78. — Les deux années privilégiées étaient calculées, depuis 1808, à partir du 1^{er} janvier « de l'année de l'imposition ». Par ces termes, les auteurs administratifs et juridiques entendaient en général l'année de publication du rôle⁽⁹⁰⁾, mais les Tribunaux hésitaient, et les comprenaient souvent par l'année à laquelle les contributions se rapportaient, quelle que fût la date de publication du rôle. La loi du 12 juillet 1922, art. 3, a fait cesser toute controverse en décidant que le délai serait calculé à l'avenir à partir du

87. *Req.*, 9 mai 1900, S., 1901, 1, 150.

88. Circulaire n° 1816 de la Direction générale de la Comptabilité publique, 10 mai 1902. *Mém. des Perc.*, 1902, p. 217.

89. *Civ.*, 11 janvier 1916. D., 21, 1, 119.

90. ROUGIER, *thèse*, p. 50.

DUMESNIL et PALLAIN, *Traité de législation spéciale du Trésor public en matière contentieuse*, p. 331.

Civ. 11 janvier 1916. *Gaz. Trib.*, 23 mars 1916 (cité par *Rép. prat.*, DALLOZ, V° Priv. et Hyp., n° 430).

jour même de la publication du rôle des impôts directs. — Depuis lors, la formalité de publication a été supprimée par un décret du 16 novembre 1926. Mais il a prévu que « dans les dispositions législatives ou réglementaires concernant le recouvrement ou le contentieux des contributions directes et taxes assimilées, les mots « publication des rôles » sont remplacés par les mots « mise en recouvrement des rôles ». — Le délai de deux ans se calcule donc actuellement à partir de la date de mise en recouvrement du rôle, fixée par le préfet et indiquée sur le rôle et sur les avertissements délivrés aux contribuables ⁽⁹¹⁾.

79. — La limitation de la durée du privilège à deux années est-elle le résultat d'une prescription ou d'une stricte déchéance légale ? L'intérêt pratique de la question est évident : s'il s'agit d'une prescription, elle peut être interrompue, et le délai augmenté, soit par des poursuites judiciaires, soit par la reconnaissance du débiteur, ou par la survenance d'empêchements légaux. S'il s'agit d'un délai fatal, rien ne pourra en allonger la durée.

Or, la loi de 1808 dispose que l'impôt de l'année échue et celui de l'année courante sont assortis d'un privilège. Elle ne prévoit pas que, d'aucune manière, un impôt d'une année antérieure puisse être privilégié. Elle crée un privilège pour une créance déterminée par sa date. Elle n'établit pas une prescription susceptible d'interruption.

91. *J. off.*, 18 nov. 1926. — *D. P.*, 1927, 4, 335.

80. — C'est ainsi qu'elle a été comprise par Durieu. Dans son *Commentaire sur les Poursuites*, soit à l'article 11, soit à l'article 18, il fait une différence très nette entre la prescription de l'impôt, qui s'opère par l'expiration d'un délai de trois années sans poursuites (délai porté à quatre années par l'art. 2 de la loi du 12 juillet 1922), et la déchéance du privilège au bout de deux ans : « Si la *prescription n'est acquise au contribuable que par le laps de trois ans* en ce qui concerne la cote de l'impôt, il ne faut pas oublier que *le privilège ne dure que deux ans*, puisqu'il ne s'exerce que pour l'année échue et l'année courante ; de telle sorte qu'un percepteur qui aurait, par exemple, à la fin de l'année 1876, à recouvrer des cotes de 1874, 1875, 1876, ou qui, s'il s'agissait même d'années antérieures à 1874, aurait interrompu la prescription, conserverait sans doute le droit d'obtenir le paiement, pour toutes ces années, sur les biens du contribuable ; mais il ne serait privilégié que pour les deux dernières, 1875 et 1876 ; il aurait perdu ce privilège pour toutes les autres.... faute d'avoir poursuivi *et de s'être fait payer* tandis qu'il était encore dans les délais de l'année courante » ⁽⁹²⁾. Si, à l'alinéa suivant, Durieu emploie le mot « prescription » du privilège, il ne le fait qu'avec des réserves et faute de trouver une expression plus appropriée, mais sa pensée est nette : les poursuites ont permis d'interrompre la prescription de l'impôt, elles ne permettent pas d'allonger la durée du privilège qui n'existe que si le percepteur se fait payer avant l'expiration du délai de deux années.

92. DURIEU, *Commentaire*, art. 18, p. 356.

81. — La question est résolue dans le même sens par l'Administration des finances, dans une consultation rapportée au *Mémorial des Percepteurs* de 1895⁽⁹³⁾ : Une contribuable était débitrice de ses impôts directs pour 1891 et 1892. Ses meubles furent vendus en mars 1892 par commissaire-priseur. Le percepteur adressa à ce dernier, le 11 juillet 1892, la demande prévue par la loi de 1808, lui fit sommation le 22 juin 1893 et commandement le 17 juillet. Sur assignation du propriétaire en annulation de commandement, le commissaire-priseur consigna, en décembre 1893, la somme litigieuse. Lorsque le percepteur renouvela sa demande de paiement à la Caisse des dépôts et consignations, en août 1894, il lui fut répondu que le Trésor ne bénéficiait plus d'aucun privilège. L'Administration des finances, consultée par le percepteur sur l'opportunité de poursuites, lui répondit qu'elle estimait que le Trésor avait perdu ses droits contre le commissaire-priseur et la Caisse des dépôts et consignations, que « les poursuites mêmes, exercées en 1893 contre le commissaire-priseur, n'avaient pas conservé le privilège du Trésor, qu'aucune disposition législative ne permettait de le soutenir ». Des réserves étaient seulement formées pour le cas où le redevable ou le détenteur auraient entravé les poursuites par une résistance mal fondée.

82. — D'autre part, un arrêt de Cassation du 4 juillet 1900⁽⁹⁴⁾ a décidé que même « l'impossibilité

93. Page 525.

94. *Req.*, 4 juillet 1900. *S.*, 1901, 1, 453. — *J. F.*, 1900, p. 483. *Mém. des Perc.*, 1900, p. 378 et note.

d'agir par suite d'un empêchement résultant de la loi » ne permet « sous aucun prétexte de faire remonter le privilège au delà des bornes que la loi elle-même a fixées dans l'intérêt général du crédit et des transactions ». Il s'agissait de contributions afférentes aux années 1893, 94, 95 et 97, que le percepteur réclamait à une liquidation judiciaire le 13 juillet 1897, expliquant qu'il lui avait été impossible de poursuivre depuis 1893 parce que la juridiction administrative n'avait statué qu'en 1897 sur une demande en décharge ou réduction. L'arrêt indiquait que cette impossibilité d'agir aurait fait obstacle non seulement à une prescription, mais même à une déchéance ordinaire. Il se montrait donc particulièrement sévère pour la limitation du privilège du Trésor.

Les *Notions Elémentaires sur les Impôts directs*, publiées par le Ministère des Finances rapportent cette décision, et ajoutent que « l'impôt est une obligation successive qui se renouvelle et dont, chaque année, un nouveau terme s'ajoute aux autres et remplace le terme déchu du privilège » ⁽⁹⁵⁾.

83. — On pourrait se croire autorisé à conclure que le Trésor n'aura jamais le droit de se faire payer, à une date déterminée, plus de deux années d'impôts par privilège, la déchéance du privilège étant calculée au jour même du paiement ⁽⁹⁶⁾.

95. Page 448.

96. La loi du 12 juillet 1922 n'a pas très scrupuleusement respecté l'esprit de la loi du 12 novembre 1808 : au lieu de maintenir que jamais plus de deux années d'imposition ne seraient payées par privilège à une date déterminée, elle établit que toute imposition directe sera privilégiée pendant deux ans à dater de sa mise en recouvrement. Si donc les rôles d'une année sont éta-

84. — Cependant, la pratique se montre actuellement hésitante, et semble désorientée par quelques décisions récentes de Cours d'Appel, et même de la Cour de Cassation, aux termes desquelles la déchéance doit être calculée au jour, soit d'une saisie-exécution opérée pour avoir paiement des impôts ⁽⁹⁷⁾, soit d'une demande à tiers détenteur ⁽⁹⁸⁾, les impôts ainsi recouvrés demeurant privilégiés quels que soient le délai qui sépare ces actes de la date du paiement, et le nombre d'années d'impôts échues depuis lors.

Quelques tribunaux et quelques praticiens en ont aussitôt conclu « qu'un acte quelconque du Trésor lui permettait de conserver indéfiniment son privilège » ⁽⁹⁹⁾.

85. — Telle n'est pas la théorie que l'Administration a fait consacrer par les décisions rapportées et qu'elle expose avec précision dans la Convention intervenue à Paris entre la Recette Centrale et la Compagnie des syndics ⁽¹⁰⁰⁾ : Elle ne discute pas la déchéance de son

blis avec retard, et que ceux des années suivantes paraissent au contraire de bonne heure, les percepteurs ne seront-ils pas fondés à se faire payer par privilège, au moins pendant quelques mois, trois années d'impositions ? Mais il n'en résulte pas un changement dans la nature même du délai. Il faudrait un texte exprès. Une loi relative à un détail de procédure (en l'espèce le point de départ du délai) ne peut pas modifier une loi fondamentale comme celle du 12 novembre 1808 sur le privilège du Trésor.

97. Paris, 28 mai 1927. *Revue du Trésor*, 1931, p. 57.

98. Grenoble, 16 juin 1925. *Convention entre Recette Centrale et Compagnie des Syndics de Paris*, p. 131. *Revue du Trésor*, 1925, p. 497.

Montpellier, 3 juin 1930. *Revue du Trésor*, 1931, p. 160.

Douai, 5 juillet 1927. *Gaz. Pal.*, 1927, 2, p. 642.

Req., 21 octobre 1929, sur Douai précité. *Gaz. Pal.*, 1929, 2, p. 793. — *D. H.*, 1930, p. 522. — *J. F.*, 1930, p. 97.

99. Article de M. CHAPELAIN. *Revue du Trésor*, 1931, p. 57.

Tr. Civ. Versailles cit. par *Convention* précitée, p. 132 : Un commandement et une contrainte conserveraient le privilège.

100. Pages 125 et suiv.

privilège par l'expiration d'un délai de deux années. Elle distingue soigneusement cette péremption d'une prescription. Mais elle soutient que la déchéance doit être calculée non pas au jour du paiement de l'impôt (comme elle l'estimait en 1895), mais au jour où le privilège est « exercé ». En effet, dit-elle : « le délai étant précisément le temps reconnu nécessaire et accordé par la loi pour accomplir une obligation, et l'inobservation des délais ayant pour sanction la déchéance, il s'ensuit logiquement que si l'obligation est accomplie dans les délais impartis par la loi, la déchéance ne peut plus être opposée ».

A la différence de la prescription, qui recommence à courir après chaque acte interruptif, la déchéance, une fois couverte par l'exercice des droits privilégiés du Trésor, le sera « indéfiniment ».

Mais, d'autre part, si la prescription est interrompue par tout acte de poursuite, le privilège n'est exercé que par « un acte d'exécution comportant mainmise sur un gage déterminé », tel que la saisie-exécution, la saisie-brandon, la saisie-arrêt, la sommation à tiers détenteur.

86. — On a vu que les Tribunaux supérieurs avaient favorablement accueilli cette prétention ⁽¹⁰¹⁾. La solu-

101. Il faut remarquer cependant que la plupart des décisions rendues l'ont été en matière de faillite, où les règles de déchéance souffrent exception du fait que le montant des créances, et leur caractère privilégié ou chirographaire sont arrêtés au jour du jugement déclaratif qui fixe les droits des créanciers, quelle que soit par la suite la durée de la procédure.

D'autre part, le syndic, détenteur public, est responsable du paiement des impôts privilégiés même si on ne les lui a pas réclamés, en vertu de la loi des 5-18 août 1791. Cette responsabilité court du jour où il a les fonds entre les mains, si bien

tion qu'ils ont adoptée présente un avantage pratique, en ce sens que de trop strictes déchéances incitent le Trésor à précipiter les poursuites au détriment du contribuable et de ses créanciers.

Il faut surtout bien remarquer que le privilège n'est conservé « qu'en ce qui concerne le gage frappé par la saisie ou l'opposition » et que « si la valeur du gage était inférieure au montant des contributions dues, le privilège ne serait alors exercé, pour la contribution en souffrance, qu'à concurrence de cette valeur » ⁽¹⁰²⁾. Ceci limite sensiblement les droits du Trésor, et permet de conclure que la récente extension jurisprudentielle des droits du Trésor n'a pas porté une atteinte sérieuse aux règles posées par la loi du 12 novembre 1808.

C. — LIQUIDITÉ ET EXIGIBILITÉ.

87. — Pour que le percepteur puisse les réclamer aux tiers, les impôts directs privilégiés doivent en outre remplir les conditions qui permettent de poursuivre leur recouvrement contre le débiteur lui-même. Il faut qu'ils soient liquides et exigibles ⁽¹⁰³⁾. A quel moment ces conditions sont-elles remplies ?

que le privilège doit de toutes manières être calculé au moins à cette date. Il en sera de même pour les commissaires-priseurs et tous les détenteurs publics, sauf en ce cas à savoir quels seront les droits du Trésor contre le contribuable, et si le privilège conservé contre le tiers sans demande l'est aussi à son égard.

102. *Convention citée*, p. 127.

103. Argument du mot « dûs » dans la loi de 1808. Art. 1186 du Code Civil. 551 C. Proc. Civ. pour la saisie-arrêt.

DURIEU, *Commentaire*, art. 9.

88. — Il faut faire une distinction entre la date où la créance privilégiée de l'impôt prend naissance, et la date où elle devient liquide et exigible : La créance existe virtuellement à partir de la réalisation des faits ou revenus imposables, étant donné antérieurement la loi qui les frappe ⁽¹⁰⁴⁾. Elle n'est liquide que lorsque l'Administration a entre les mains un titre de recouvrement, le rôle, et exigible qu'aux dates fixées par la loi dans le cours de l'année.

89. — *Rôle* ⁽¹⁰⁵⁾. — Le rôle est le titre exécutoire qui permet à l'administration de recouvrer l'impôt direct. Il est établi, sauf quelques exceptions, par la Direction départementale des contributions directes, sur les indications fournies par les contrôleurs, à partir des renseignements trouvés dans les mairies ou donnés par les redevables. Le contrôleur établit les matrices, documents qui mentionnent, avec les noms et adresses des contribuables, leurs bases individuelles de cotisations. Les impositions sont calculées sur ces bases dans les bureaux de la Direction, qui dressent ensuite les Rôles, cahiers destinés aux comptables publics chargés de les mettre en recouvrement, et reproduisant les mentions des matrices. Lorsque ces rôles sont établis et que la perception des impôts directs a été autorisée par la loi de finances annuelle, ils sont homologués par un arrêté collectif du préfet ⁽¹⁰⁶⁾. Cette homolo-

104. ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, t. II, p. 360. Pour les nouveaux impôts. Pour les anciens : à partir du 1^{er} janvier de l'année d'imposition, en raison des faits existant à cette date.

105. ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, Assiette des contributions.

106. Le préfet peut déléguer ce pouvoir au directeur des Contributions.

gation constitue « l'émission du rôle ». Elle lui confère la force exécutoire et donne aux comptables le droit de le mettre en recouvrement. Le préfet ⁽¹⁰⁷⁾ arrête ensuite la date de mise en recouvrement, fixée en général au trentième jour qui suit celui de l'arrêt d'homologation ⁽¹⁰⁸⁾. Les rôles sont immédiatement adressés au Trésorier payeur général qui les envoie aux receveurs particuliers des finances, et, par leur intermédiaire, aux percepteurs et receveurs municipaux. La Direction des Contributions directes leur remet en même temps les avertissements, copies de chaque article du rôle destinées aux contribuables individuellement, et que le percepteur doit leur faire parvenir dans un délai de vingt jours à partir de leur réception.

90. — Depuis la suppression de la formalité de publication du rôle, par décret du 16 novembre 1926 ⁽¹⁰⁹⁾, c'est à partir de la date fixée pour la mise en recouvrement que courent les délais d'exigibilité des impôts, et ceux que la loi fixe pour toutes réclamations. Cette date peut donc être considérée comme celle où la créance de l'Etat pour impôts a été définitivement arrêtée et est devenue liquide, aussi bien pour le redevable que pour les tiers ⁽¹¹⁰⁾.

107. Le directeur des Contributions, d'accord avec le Trésorier Payeur général dans le cas de délégation des pouvoirs.

108. Circulaire du 20 août 1928, par. 2. La date de l'émission et celle de la mise en recouvrement sont indiquées sur le rôle.

109. Voir plus haut par 78 in fine.

110. Cette date aura une grande importance pour la responsabilité des tiers en vertu de la loi de 1791. Voir plus loin par. 142 et suivants.

91. — *Exigibilité.* — Depuis la loi du 4 avril 1926 (art. 2), les impôts directs sont exigibles en deux fractions égales, payables l'une le 30 avril et la seconde le 31 octobre de l'année d'imposition. Pour les rôles mis en recouvrement le 31 juillet, la première moitié est exigible le mois suivant et la deuxième au 31 octobre. Les rôles mis en recouvrement après le 30 septembre sont exigibles en entier dans le mois qui suit.

Mais il faut noter que, le plus souvent, lorsqu'il est nécessaire pour le percepteur de recourir à la procédure de la loi de 1808, le contribuable et par suite les tiers ne peuvent plus se prévaloir de ces délais : en effet, l'impôt devient exigible en totalité dans les cas de vente volontaire ou forcée et de faillite, qui sont ceux où la responsabilité des tiers détenteurs est le plus souvent mise en cause (111).

92. — Pour que des impôts puissent être réclamés aux tiers débiteurs ou détenteurs, il faut donc qu'ils soient liquides, exigibles, et privilégiés sur les fonds qu'ils détiennent. Ces conditions sont suffisantes. Il n'est pas nécessaire que le percepteur justifie de l'insolvabilité du contribuable, ni de poursuites infructueuses contre lui ou même d'une mise en demeure. Il suffit que le contribuable, prévenu par un avertissement des impôts qu'il devait, ne les ait pas acquittés.

111. De même en cas de non paiement du premier terme à l'échéance, de déménagement hors du ressort de la perception, d'application d'une majoration, etc. Voir *Notions élémentaires sur les impôts directs*, p. 426 à 442.

SECTION IV. — Forme de la demande

93. — La loi de 1808 dispose que les dépositaires et débiteurs devront payer les impôts « sur la demande qui leur en sera faite ». Elle ne précise pas la forme de cette demande. Il en est résulté une certaine incertitude dans les circulaires administratives, chez Durieu même, et dans la pratique, particulièrement au sujet de la nécessité d'une sommation, sous la forme spéciale désignée par l'administration des finances sous le nom de « sommation à tiers ».

94. La Cour de Cassation chambre civile a tranché nettement la difficulté par deux arrêts, rendus en 1915 et 1925. Celui du 23 juin 1915 ⁽¹¹²⁾ décide que la remise au tiers de l'extrait de rôle portant réquisition de payer constitue la demande prévue par l'art. 2 de la loi du 12 novembre 1808. Celui du 28 juillet 1925 ⁽¹¹³⁾ déclare suffisant l'avis qui cite le texte et invite le détenteur à verser les sommes dues par le contribuable. Donc, aucune forme sacramentelle n'est requise, il suffit que le détenteur soit prévenu ⁽¹¹⁴⁾ et que l'administration le prouve.

Elle peut choisir entre deux procédés de demande : l'*avis à tiers détenteur* et la *sommation à tiers déten-*

112. D., 1921, 1, 118. — S., 1921, 1, 57.

113. S., 1925, 1, 326.

Gaz. Pal., 1925, 2, 652.

Revue du Trésor, 1926, p. 20.

114. ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, t. II, p. 62 : « Le percepteur s'adresse par simple lettre au tiers détenteur. »

teur signifiée par le porteur de contrainte ⁽¹¹⁵⁾. L'avis, quelle qu'en soit la forme, est suffisant pour mettre le tiers en demeure, mais, sauf s'il en accuse réception, l'administration ne possède aucun moyen de prouver qu'il l'a reçu. C'est pourquoi elle emploie le plus souvent la sommation, dont la preuve lui est facile ⁽¹¹⁶⁾.

Ces règles ne sont pas modifiées dans le cas de faillite, car le Trésor n'est pas tenu de se soumettre à la procédure de vérification des créances ⁽¹¹⁷⁾.

Enfin, on peut noter qu'une circulaire du 27 février 1917 ⁽¹¹⁸⁾, relative à l'impôt sur les bénéfices de guerre, a recommandé de ne pas mentionner la nature des impôts sur les sommations à tiers, lorsqu'ils sont de ceux pour lesquels l'Etat a promis le secret.

115. *Notions élémentaires sur les Contributions directes*. Min. des Finances, p. 450.

116. A moins que le détenteur ne soit obligé de retenir les fonds même sans demande (loi de 1791) ou qu'il ne se soit engagé à accuser réception de l'avis (*Convention* n° 38. Création d'un imprimé spécial pour les syndics de Paris : avis à tiers avec formule d'accusé de réception détachable à retourner aussitôt).

Voir aussi Circulaire du 28 août 1902, n° 1822 de la Direction générale de la Comptabilité publique.

Remarque : La loi du 17 mars 1909 exige que les oppositions formées sur le prix de vente d'un fonds de commerce contiennent éléction de domicile du créancier dans le ressort du Tribunal de Commerce de la situation du fonds. Une circulaire du 20 janvier 1919, par. 2, a prescrit aux percepteurs, dans ce cas, de faire cette éléction de domicile dans leurs sommations à tiers. (*Mém. des Perc.*, 1919, p. 57.) Quelques tribunaux ont estimé que cette formalité n'était pas nécessaire, la loi de 1909 n'ayant apporté aucune dérogation aux droits du Trésor. (Trib. Civ. Besançon, 27 oct. 1921. *Mém. des Perc.*, 1922, p. 24.)

117. Civ., 25 avril 83. *J. F.*, 83, p. 299. Jurisprudence constante. Sous réserve de l'application de la loi de 1791 aux syndics.

118. *Revue du Trésor*, 1922, p. 475.

SECTION V. — Obligations des tiers

95. — Sur cette demande du percepteur, le tiers doit payer les impôts de celui dont il détient les fonds.

Il peut, comme tout contribuable, réclamer des extraits de rôle afin de vérifier ce qui lui est demandé⁽¹¹⁹⁾. Lorsque le tiers détenteur est un comptable public, cette remise est même indispensable⁽¹²⁰⁾.

Le tiers n'a pas besoin de l'autorisation de son créancier pour effectuer le paiement. La loi prévoit que les sommes versées au Trésor « seront portées en compte » entre eux, ne permettant pas au contribuable de discuter l'opportunité de ce règlement.

Les règles du paiement sont les mêmes pour les tiers que pour les contribuables. En particulier, il doit avoir lieu au bureau du percepteur, sans que celui-ci ait à se déranger pour le recevoir⁽¹²¹⁾.

Si les impôts sont acquittés par le tiers lui-même, il n'a pas à demander mainlevée de l'opposition pratiquée entre ses mains par le percepteur. Mais il pourra la réclamer si le paiement est effectué par le redevable ou par un autre tiers. Le redevable lui-même sera bien fondé à l'exiger si son débiteur se prévaut de la demande qu'il a reçue pour refuser de se libérer. Les percepteurs devraient d'ailleurs donner cette mainlevée d'office⁽¹²²⁾.

119. *Notions élémentaires*, p. 455. Mais que devient le secret ?

120. Circ. 21 janvier 1892 aux Trésoriers généraux, n° 92. *Mém. des Perc.*, 1892, p. 90.

Instruction générale du 1^{er} décembre 1927. Caisse des Dépôts et Consignations, art. 96 à 98. *Revue du Trésor*, 1929, p. 625.

121. L'art. 4 de la loi de 1843 sur le tarif des commissaires-priseurs leur alloue une vacation pour ce déplacement.

122. *Mém. des Perc.*, 1910, p. 124.

Il faut remarquer enfin que le tiers doit prouver à son créancier qu'il a reçu une demande du percepteur, pour être en droit de lui refuser son paiement à concurrence du montant des impôts. Il ne le pourrait pas pour le seul motif que la demande est possible ⁽¹²³⁾.

POSSIBILITÉ DE CONSIGNATION.

96. — 1° *Sur opposition d'autres créanciers* : Après une saisie-arrêt ou une saisie-exécution, le tiers saisi ou l'officier ministériel qui a procédé à la vente opèrent une répartition des fonds entre les divers créanciers qui ont formé opposition entre leurs mains. A défaut d'accord entre ces créanciers et le saisi, l'officier vendeur est tenu, aux termes de l'article 657 du Code de procédure civile, de consigner le prix sous huitaine, pour que le tribunal civil du lieu procède à une distribution par contribution.

Lorsqu'un tiers débiteur ou détenteur de deniers a reçu la demande du percepteur prévue par la loi de 1808, et que d'autres créanciers du contribuable forment opposition entre ses mains, peut-il de même, à défaut d'accord entre eux, se décharger de sa responsabilité en consignant les fonds ?

97. — Un arrêt de Cassation du 21 avril 1819 ne le lui permet pas, et exige qu'il paie le Trésor malgré toutes oppositions. Durieu, qui rapporte cette décision, l'explique et la justifie par la priorité absolue du privilège, qui ne peut être contesté par aucun créancier.

123. Grenoble, 28 mars 1922. *Revue du Trésor*, 1922, p. 250. A moins qu'il ne s'agisse d'un détenteur public (loi de 1791).

Mais faut-il appliquer la même règle si le privilège du Trésor ou la propriété des biens sont discutés par les opposants ? La Cour d'appel de Riom l'avait décidé le 4 mai 1852 ⁽¹²⁴⁾. La Cour de Cassation fut moins sévère, et, le 2 mars 1898, dans une affaire Rhodé-Staub, elle autorisa la consignation au moins dans le cas où la propriété même du bien vendu était en question ⁽¹²⁵⁾. Le Tribunal de Melun, sur renvoi, alla plus loin encore, en décidant que la consignation était possible toutes les fois que le privilège faisait l'objet du litige ⁽¹²⁶⁾.

Avec ces restrictions, la règle posée par la Cour de Cassation en 1819 ne présente pas de graves inconvénients pour les tiers, puisqu'elle permet simplement au Trésor d'éviter le retard de la procédure de contribution lorsque son droit est incontestable à l'égard des autres créanciers.

98. — 2° *Sur contestation par le contribuable* : Lorsque le contribuable conteste devoir les impôts qui lui sont réclamés, ou qu'une instance en réduction ou décharge est en cours ⁽¹²⁷⁾, le tiers détenteur peut être tenté, pour mettre sa responsabilité à l'abri, de faire nommer un séquestre, ou de verser les fonds

124. D., 51, 2, 229.

125. Civ., 2 mars 1898. *Mém. des Perc.*, 1898, p. 369 D., 98, 1, 192.

126. Trib. Civ. de Melun, 12 juillet 1901. *Mém. des Perc.*, 1902, p. 110.

Le *Mémorial des Percepteurs*, après avoir discuté cette solution (1898, p. 369), rapporte un avis du Ministre des Finances qui l'accepte (1900, p. 215) et s'incline lui-même (1902, p. 110). Même solution *Convention cit.*, n° 28.

127. Noter qu'elle ne suspend pas, en général, le recouvrement de l'impôt.

qu'il détient à la Caisse des dépôts et consignations, à charge pour le Trésor de faire valoir ses droits sur eux. Les syndics de faillite seraient même fondés, pour justifier ce procédé, à s'appuyer sur l'article 489 du Code de Commerce qui les oblige à verser immédiatement à la Caisse des dépôts et consignations les deniers provenant de leurs ventes et recouvrements. Mais l'administration des finances s'oppose à cette décharge de responsabilité. Le Tribunal de la Seine, le 26 décembre 1878 ⁽¹²⁸⁾ et la Cour d'appel de Paris le 27 janvier 1924 ⁽¹²⁹⁾ ont fait droit à sa prétention d'obtenir le paiement de celui-là même à qui elle le réclamait, en vertu « des règles exceptionnelles établies pour assurer la régularité et la rapidité du recouvrement de l'impôt » ⁽¹²⁸⁾.

Le détenteur sera donc obligé, si vraiment les droits du Trésor sont contestables, de les discuter lui-même, à ses risques et périls ⁽¹³⁰⁾.

128. *Mém. des Perc.*, 1879, p. 65. Pour un syndic.

129. Paris, 27 janvier 1924. *Revue du Trésor*, 1924, p. 313.

— *Mém. des Perc.*, 1924, p. 262. Pour un notaire qui avait fait nommer un séquestre.

130. Voir chapitre Contentieux.

CHAPITRE II

Loi de 1791

99. — Aux termes de la loi des 5-18 août 1791 :
« tous les huissiers-priseurs, receveurs des consignations, commissaires aux saisies réelles, notaires, séquestres, et tous autres dépositaires de deniers, ne remettront aux héritiers, créanciers, et autres personnes ayant droit de toucher les sommes séquestrées et déposées qu'en justifiant du paiement des impositions mobilières et contributions patriotiques dues par les personnes du chef desquelles lesdites sommes seront provenues ; seront même autorisés, en tant que de besoin, les dits séquestres et dépositaires à payer directement les contributions qui se trouveraient dues avant de procéder à la délivrance des deniers, et les quittances desdites contributions leur seront passées en compte » (1).

Ainsi, pour une certaine catégorie de détenteurs, débiteurs ou dépositaires de sommes d'argent, l'obli-

1. *Archives Parlementaires*, 1^{re} série, 1791, t. 29, p. 192.

gation de payer, sur demande, les impôts directs du contribuable dont proviennent ces sommes, édictée par la loi de 1808, se double d'une interdiction de se dessaisir des fonds sans pouvoir justifier que certains impôts ont été payés, même si aucune réclamation ne leur a été adressée.

100. — Comme pour la loi de 1808, on étudiera successivement :

1° Quels sont les détenteurs atteints par cette interdiction, et dans quels cas ils le sont ;

2° Quels sont les impôts dont ils sont responsables ;

3° Quelle est l'obligation qui leur incombe ;

4° Comment ils peuvent justifier de son accomplissement.

SECTION I. — Détenteurs atteints par la loi de 1791 **Cas où ils le sont**

101. — Le texte de la loi porte une courte énumération, terminée par un terme très général. Faut-il croire que le législateur de 1791 avait l'intention de frapper tous les dépositaires et détenteurs, quels qu'ils fussent ?

Si la loi s'inspire, dans son principe, de l'édit de 1749 sur les vingtièmes, elle ne le suit pas sur ce point, car l'énumération de l'édit se termine par une disposition plus précise et plus restreinte, visant les seuls

dépositaires ou détenteurs des revenus sujets à la levée de l'impôt du vingtième ⁽²⁾.

La discussion du projet, telle qu'elle est rapportée aux *Archives Parlementaires*, n'apporte pas d'éclaircissement : les catégories de détenteurs et les cas où leur responsabilité est engagée semblent énumérés au hasard de la mémoire des membres de l'assemblée ⁽³⁾ sans qu'une idée directrice vraiment nette ait été exprimée.

102. — Aussi n'est-il pas surprenant que, pendant quelque temps, l'administration n'ait pas fait de différence entre les tiers auxquels s'appliquaient les lois de 1791 et de 1808. Durieu, dans un article paru au *Mémorial des Percepteurs* de 1825 ⁽⁴⁾, sur les poursuites contre les tiers détenteurs de sommes appartenant à un redevable du Trésor, s'exprime ainsi : « les dépositaires et détenteurs, dit la loi de 1808, seront tenus de payer sur la demande qui leur en sera faite. Ils ne peuvent même, d'après la loi de 1791, se dessaisir des deniers avant de s'être assurés que les contributions sont payées ». Les Règlements de 1827 et 1839 reproduisent sans commentaires, à la suite l'une de l'autre, les dispositions des deux lois, et dans celle

2. Noter que les mots « dépositaires et détenteurs » comprenaient aussi les débiteurs dans l'édit de 1749 (contexte).

3. M. DELAVIGNE. « J'observe que le projet de décret est incomplet : vous avez compris les huissiers-priseurs, les notaires-séquestres ; vous ne parlez ni des receveurs aux consignations ni des commissaires aux saisies réelles. »

M. CAMUS. « Eh bien ajoutez-les. » La séance est fermée.

4. Page 246.

de 1791, les mots qui visent en bloc tous les dépositaires ⁽⁵⁾.

103. — Il était difficile cependant, en pratique, de mettre à la charge de tous les débiteurs et détenteurs de deniers une obligation aussi lourde, susceptible d'entraîner pour eux une telle responsabilité. De plus, comment supposer que la loi de 1808, indiquant qu'ils devaient tous payer les impôts de leurs créanciers, sur la simple demande du percepteur, n'ait pas rappelé qu'en aucun cas ils ne pouvaient se libérer sans justifier du paiement de ces impôts, ou que la première loi n'ait pas été au moins visée.

Si l'on voulait pouvoir soutenir que la loi de 1808 n'abrogeait par celle de 1791, il fallait expliquer cette omission, au moins par une différence de portée des deux lois, et limiter celle de la loi de 1791, de manière à la rendre pratiquement applicable.

104. — C'est ce que fit Durieu en 1838 dans son *Commentaire sur le Règlement des Poursuites* du 26 août 1824. Reprenant l'énumération de la loi de 1791 et particulièrement sa dernière disposition, il déclare qu'elle permet d'atteindre « ceux des dépositaires publics qui auraient été omis dans la nomenclature ».

5. Règlement sur les poursuites du 26 août 1824, art. 14. Voir le *Commentaire* de DURIEU, 1^{re} édition, 1838.

Instruction générale sur le service et la comptabilité... des percepteurs des Contributions directes, 15 décembre 1826, art. 63 et 64. — *Mém. des Perc.*, 1827, p. 22.

Règlement sur les poursuites du 21 décembre 1839, art. 14. Voir le *Commentaire* de DURIEU, 2^e édition, 1876.

Instruction générale sur le service et la comptabilité... des percepteurs des Contributions directes, juin 1840, art. 64 et 65. Bibliothèque du Ministère des Finances.

Il n'ignore pas que le mot « public » n'est porté ni dans la loi ni dans le Règlement, mais la restriction lui paraît « résulter évidemment de l'esprit de la loi de 1791 ». Ainsi, cette loi ne s'appliquera qu' « aux agents qui se trouvent constitués dépositaires par l'effet de la loi et dans l'exercice de leurs fonctions » (6).

La formule était peut-être arbitraire. Cependant, en effet, les dépositaires énumérés par la loi de 1791 remplissent ces conditions, et Durieu explique l'obligation particulière mise à leur charge précisément par ce caractère d'officiers publics qui, leur conférant certains privilèges, permet en retour à l'Etat de les obliger à veiller sur ses intérêts dans les actes de leur ministère.

105. — Quelle que soit la valeur des arguments employés, d'ailleurs, la loi n'était applicable que grâce à cette distinction ; elle fut adoptée par l'administration des finances, qui reproduit fidèlement la formule de Durieu dans ses instructions de 1891 (7) et de 1902 (8), ainsi que dans la lettre adressée en 1924 par la Direction de la comptabilité publique au garde des sceaux pour se plaindre de l'inobservation de la loi par certains officiers ministériels (9). La Cour de Cassation, lorsqu'elle décida, le 21 mai 1883 (10), que la

6. *Commentaire de DURIEU*, édition de 1838, p. 315.

7. Circulaire 1618, Direction générale de la Comptabilité publique, Paris, 30 juin 1891. Taxe militaire.

8. Circulaire 1822, *id.* Paris, 28 août 1902. Sommations et commandements par poste.

9. L'administration a ajouté un mot : dans l'exercice *obligé* de leurs fonctions. Voir par. 2. Voir aussi ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, t. II, p. 320.

10. D., 84, 1, 271.

loi de 1791 n'était pas abrogée par celle de 1808, précisait qu'elle ne s'appliquait qu'aux dépositaires publics.

106. — Quels sont donc les dépositaires publics, et dans quels cas, pour chaque catégorie, sont-ils considérés agir dans l'exercice obligé de leurs fonctions ?

Actuellement, les principaux groupes atteints par la loi de 1791 sont les suivants :

- a) les commissaires-priseurs, huissiers, notaires, greffiers, etc., qui remplacent, pour les ventes de meubles aux enchères publiques, les huissiers-priseurs de l'Ancien Régime ;
- b) les syndics de faillite et liquidateurs judiciaires ;
- c) les notaires dans certains cas ;
- d) les séquestres.

L'Etat ne demande pas l'application de la loi de 1791 à celles de ses administrations qui ont remplacé les receveurs des consignations.

Les commissaires aux saisies réelles, chargés d'affermir les biens saisis réellement, ont été supprimés en 1791 et leur fonction même a disparu en même temps que les baux judiciaires.

A. — OFFICIERS CHARGÉS DES VENTES DE MEUBLES AUX ENCHÈRES PUBLIQUES :

107. — La loi française régit d'une manière rigoureuse les ventes de meubles aux enchères publiques. Aux termes de la loi du 22 pluviôse an VII, article 1^{er} : « les meubles, effets, marchandises, bois, fruits, récoltes et tous autres objets mobiliers ne pourront être vendus publiquement et par enchère qu'en présence et par le ministère d'officiers publics ayant

qualité pour y procéder ». Ces officiers publics sont les notaires pour les ventes de meubles incorporels (actions, titres de créances, contrats d'assurances, etc.). Pour les ventes de meubles corporels, ce sont les commissaires-priseurs — exclusivement à tous autres à Paris et dans le chef-lieu de leur établissement — en concours avec les notaires, les greffiers et les huissiers sur tout le reste du territoire.

D'autre part, pour toutes les ventes judiciaires ou forcées, c'est-à-dire celles qui ont lieu sur poursuites et par autorité de justice, la loi exige que l'adjudication ait lieu au comptant (Edit de février 1771, arrêté du 27 ventôse an IX, art. 624 et 626 du Code de Proc. Civ.). Dans ce cas, l'officier vendeur est tenu de recevoir aussitôt le prix, sous peine d'en être responsable vis-à-vis des vendeurs (11).

108. — Sous l'Ancien Régime, les prisées et ventes publiques de meubles étaient confiées aux huissiers-priseurs. La loi de 1791 les vise particulièrement, et leur interdit de se dessaisir du produit de leurs ventes mobilières sans pouvoir justifier que les propriétaires des meubles vendus ont acquitté leurs contributions. Ces huissiers-priseurs furent supprimés le 17 septembre 1793 et rétablis, sous le nom de *commissaires-priseurs vendeurs de meubles*, à Paris par une loi du 27 ventôse an IX, et dans les départements par une loi du 28 avril 1816. Il était normal que la responsabilité fiscale particulière des huissiers-priseurs leur fût

11. *Rép. prat.* DALLÔZ, V^o. Vente publique de meubles.
GARSONNET et CÉZAR-BRU, *Traité de procédure*, t. IV, n^o 1358, p. 274.

appliquée. L'administration n'y manqua pas et les tribunaux le sanctionnèrent aussitôt ⁽¹²⁾. Au surplus, la loi du 18 juin 1843, qui fixe leur tarif, leur alloue des vacations particulières pour le paiement des contributions, « conformément aux lois des 5-18 août 1791 et 11 novembre 1808 ». L'application de la loi de 1791 est donc absolument certaine à leur égard.

Elle se fonde d'ailleurs sur un intérêt pratique évident, car, dans tous les cas de vente mobilière sur poursuites, le propriétaire des meubles se trouve dans une situation pécuniaire précaire, et les droits du Trésor sur ses biens pour le recouvrement de ses impôts risquent d'être compromis.

Enfin, la définition donnée par Durieu des dépositaires publics s'applique nettement à ces officiers ministériels chargés par la loi même de procéder aux ventes exclusivement à tous autres, et d'en recevoir le prix.

Pour les mêmes raisons, cette responsabilité doit être étendue aux autres officiers ministériels chargés de la même mission et dans les mêmes conditions, c'est-à-dire aux *notaires*, aux *huissiers*, aux *greffiers* ⁽¹³⁾.

109. — Les uns et les autres ne sont déchargés que dans les cas où, par suite d'une stipulation de terme licite, le produit de la vente ne leur est pas versé :

12. Trib. Civ. Seine, 24 mai 1828. *Mém. des Perc.*, 1828, p. 312, et jurisprudence abondante.

13. DURIU, *Commentaire*, art. 14.

Instructions générales du 20 juin 1859, 30 juin 1891.

Mém. des Perc., 1883, p. 444.

Trib. Civ. Douai, 12 février 1864. D., 66, 3, 109.

Arrêts du Conseil d'Etat, 16 juillet 1872. *Mém. des Perc.*, 1874, p. 142. — 26 mai 1909. D., 1911, 5, 35.

n'ayant pas les fonds entre les mains, ils ne peuvent être tenus de les conserver, et la seule ressource du percepteur sera de s'adresser à l'acquéreur. Mais quand il entre dans leurs attributions légales de recevoir le prix au comptant, les officiers ministériels vendeurs sont aussitôt responsables des contributions, même s'ils ont accepté que le prix soit payé directement au vendeur, avec ou sans délais. Ils ne pourraient s'appuyer, pour dégager leur responsabilité, sur une infraction aux règles strictes de leur profession.

110. — D'après deux articles parus au *Mémorial des Percepteurs* de 1842 ⁽¹⁴⁾ et 1883 ⁽¹⁵⁾, on paraît avoir douté pendant quelque temps si la loi de 1791 s'appliquait aux ventes volontaires sur enchères publiques. Ne visait-elle pas seulement les cas où « par suite de saisie, de vente ou de décès, une consignation judiciaire a pu avoir lieu », c'est-à-dire les ventes sur poursuites. Cette interprétation restrictive, qui s'appuyait sur les termes de la loi, aurait pu s'expliquer par le fait que les poursuites mêmes qui amènent à la vente judiciaire démontrent en général l'insolvabilité du propriétaire des meubles, alors qu'une vente mobilière partielle sur sa propre demande, ne justifie pas qu'il soit dans une situation gênée et ne porte qu'une atteinte insignifiante aux droits du Trésor sur l'ensemble de son patrimoine.

Durieu cependant soutient que la responsabilité de l'officier public vendeur des meubles est la même

14. Page 178. Le rédacteur, à cette époque, était Durieu lui-même.

15. Page 444.

dans les deux cas, et que l'esprit de la loi ne permet de faire aucune distinction « puisque le recouvrement de l'impôt peut se trouver compromis par la disparition d'une partie du gage ».

La question paraît tranchée par la discussion même de la loi : Un député, M. Delavigne, avait signalé que l'obligation de la loi de 1791 pouvait paraître choquante et vexatoire dans le cas où, sur la demande d'un particulier, un huissier-priiseur procède à une vente aux enchères d'objets inutiles. Malgré cette objection, le texte n'avait pas été modifié. On peut en conclure que le législateur comprenait que la loi serait appliquée même aux cas de ventes volontaires partielles, et qu'il l'acceptait, C'est ainsi que la loi est généralement interprétée.

111. — Il importe de bien remarquer que cette responsabilité de la loi de 1791 frappe les commissaires-priiseurs, les notaires, les greffiers, les huissiers lorsqu'ils agissent comme officiers vendeurs de meubles aux enchères publiques. Elle ne les atteint pas forcément pour tous les actes ensuite desquels ils peuvent avoir des fonds en leur possession : dépôt volontaire d'une somme d'argent chez un notaire en vue d'un placement ⁽¹⁶⁾ ; recouvrement d'une créance par un huissier contre un débiteur qui se libère entre ses mains avant la vente de ses biens, sur simple menace ⁽¹⁷⁾ ; vente amiable entre deux particuliers, par l'intermédiaire d'un homme d'affaires qui reçoit le prix ⁽¹⁸⁾. Dans tous ces cas, le Trésor n'a jamais pré-

16. DURIEU, art. 14, p. 305.

17. *Mém. des Perc.*, 1865, p. 344.

18. *Mém. des perc.*, 1884, p. 497.

tendu avoir un droit quelconque contre le détenteur, même officier public, pour le paiement des impôts du propriétaire des deniers, tant que le percepteur ne lui aurait pas adressé la demande de la loi de 1808. De même, l'acquéreur d'une charge d'huissier, débiteur du prix, pourra le verser à son vendeur sans exiger aucune justification du paiement des impôts de ce dernier, s'il ne lui a pas été directement réclamé: le droit de présentation est dû par lui avant son entrée en fonctions, il n'en est pas débiteur en qualité d'officier public et dans l'exercice obligé de ses fonctions (19).

D'une manière générale, il faut donc distinguer entre les cas où l'officier est chargé d'une mission par la loi, à titre exclusif, et dans des conditions rigoureusement déterminées, et ceux où il est le mandataire privé des parties, choisi librement par elles pour une mission qu'un autre individu, quelle que soit sa profession, aurait pu remplir également.

112. — Jusqu'à présent, il n'a été question que de vendeurs de meubles qui sont des officiers ministériels. Mais cette qualité ne paraît pas indispensable pour que la loi de 1791 soit appliquée : le texte ne l'exige pas, et Durieu emploie de préférence, pour désigner les détenteurs ou dépositaires atteints, les mots « officier public », « dépositaire ou détenteur public », dont la signification est plus imprécise. Aussi convient-il de recommander une extrême prudence aux courtiers de commerce qui, dans certains cas, partagent avec les commissaires-priseurs, notaires,

19. *Mém. des Perc.*, 1876, p. 263.

huissiers et greffiers le monopole des ventes de meubles aux enchères publiques ⁽²⁰⁾. Ils ne sont plus des officiers ministériels ⁽²¹⁾, mais ils procèdent aux ventes en vertu de la loi, à titre exclusif, et dans l'exercice obligé de leurs fonctions ⁽²²⁾. Bien qu'il ne semble guère exister de jurisprudence à leur égard, ils pourraient peut-être se trouver inquiétés dans certains cas ⁽²³⁾.

B. — SYNDICS DE FAILLITES. — LIQUIDATEURS
JUDICIAIRES.

113. — Les syndics de faillites et liquidateurs judiciaires ne sont pas non plus des officiers ministériels. La loi de 1791 et les premières circulaires relatives à son application ne les mentionnent pas. Durieu⁽²⁴⁾ inclinait à ne pas les comprendre parmi les dépositaires publics, voyant dans la faillite « une réunion d'intérêts privés » que le syndic a pour mission de représenter et de défendre.

Cependant, en pratique, la loi de 1791 leur est constamment appliquée. Elle l'était déjà par un Règlement

20. DALLOZ, *Rép. prat.*, V^o Vente publique de meubles

GARSONNET et CÉZAR-BRU, *op. cit.*, t. IV, n^o 1358, p. 277.

21. GARSONNET et CÉZAR-BRU, *op. cit.*, t. I, n^o 239, note 4.

22. Le même ouvrage (t. IV, n^o 1358) parle de leur caractère public. Un article au *Mém. des Perc.* de 1883, p. 444, les cite comme détenteurs responsables en vertu de la loi de 1791..

23. Il faut remarquer encore que les agents de change sont aussi des officiers ministériels, investis par la loi d'un monopole général et absolu pour toutes les négociations par entremise portant sur les effets publics et assimilés, ainsi que pour les négociations directes opérées à terme sur les mêmes valeurs, et au comptant sur les titres nominatifs. On pourrait donc les considérer comme des « officiers publics agissant dans l'exercice obligé de leurs fonctions ». Cependant il n'est jamais venu à l'idée de leur appliquer la loi de 1791, ce qui rendrait leur tâche impossible.

24. Art. 14 du *Commentaire*.

sur les Poursuites publié en 1859 par le préfet de la Seine ⁽²⁵⁾ et par plusieurs décisions des Tribunaux entre 1860 et 1880 ⁽²⁶⁾. Il faut noter cependant qu'à cette époque la discussion portait surtout sur le maintien ou l'abrogation de la loi de 1791 par celle de 1808, et que, comme on l'a vu plus haut, la différence de portée entre les deux lois était encore à peine dégagée. Mais l'arrêt de Cassation du 21 mai 1883 ⁽²⁷⁾ fut rendu en matière de faillite, et il consacra la responsabilité des syndics qui n'a plus été remise en question depuis lors ⁽²⁸⁾.

114. — On peut expliquer cette extension de la loi par le fait que, depuis l'élaboration du Code de Commerce, la nature des syndics a changé : nommés par le choix des créanciers, pris le plus souvent parmi eux, et non rétribués dans ce cas, les syndics, de 1807 à 1838, étaient vraiment les mandataires particuliers d'un petit groupe d'invidus. Lorsque la loi sur les faillites fut révisée, en 1838, leur nomination fut confiée aux Tribunaux, ce qui accentua leur caractère de mandataires de justice, auxiliaires des Tribunaux,

25. Cité par DURIEU, art. 14, édition 1876.

26. Trib. Civ. Nevers, 19 juin 1866. *Mém. des Perc.*, 1866, p. 245. Conseil d'Etat, 4 juin 1870. *D.*, 71, 3, 76.

Trib. Civ. Mirecourt, 30 avril 1875. *Mém. des Perc.*, 1876, p. 41.

Trib. Civ. Seine, 7 janvier 1875. *D.*, 77, 3, 6 (a contrario).
Noter qu'en raison du chiffre peu élevé des sommes réclamées, les Cours d'Appel ont eu, pendant longtemps, rarement l'occasion de se prononcer.

27. *D.*, 84, 1, 271. Remarquer que la discussion portait encore sur l'abrogation de la loi et non sur sa portée.

28. Trib. Civ. Nancy, 23 avril 1912. *Mém. des Perc.*, 1912, p. 206. — Douai, 5 juillet 1927. *J. F.*, 1928, p. 43. — Trib. Civ. Le Mans, 20 mars 1907. *Mém. des Perc.*, 1907, p. 276, en rappellent le principe.

chargés d'une certaine mission publique et se rapprochant, au moins dans les grandes villes, des officiers ministériels ⁽²⁹⁾. De là vint probablement que l'application de la loi de 1791, d'abord douteuse à leur égard, finit par être fermement consacrée. Il faut reconnaître que, toute discussion écartée sur ce qu'on doit entendre par le caractère « public » d'un dépositaire, la définition de Durieu leur convient parfaitement. Enfin, ils sont pour l'Etat des collecteurs commodes, dans des cas de complète défaillance, où l'impôt était particulièrement difficile à recouvrer. Aussi, les syndics ou liquidateurs sont-ils, avec les commissaires-pri-seurs et les huissiers, les détenteurs le plus souvent atteints par la loi de 1791. Les uns et les autres sont visés spécialement par la lettre administrative du 31 juillet 1924 ⁽³⁰⁾.

115. — Ils n'encourent cette responsabilité spéciale que dans les cas où ils agissent « dans l'exercice obligé de leurs fonctions », c'est-à-dire après un jugement déclaratif de faillite et une nomination par le Tribunal de Commerce. Ils sont de simples mandataires privés pour les règlements dont les charge la confiance d'un groupe de créanciers, d'accord avec leur débiteur, pour éviter une procédure de faillite. Comme tels, ils n'ont aucune obligation spéciale envers l'Etat s'ils ne reçoivent pas une demande en paiement des impôts. Quant aux affaires que les Tribunaux peuvent leur confier à liquider sans qu'il y ait faillite, comme le

29. PERCEROU, *Traité des Faillites*, t. II, p. 232.

30. L'assimilation des liquidateurs judiciaires aux syndics, à ce point de vue, ne pouvait donner lieu à aucune difficulté. Solution finances, 11 mars 1890, citée par *Convention*, p. 104.

cas peut se présenter ensuite de conflits entre associés par exemple, elles semblent devoir être assimilées à des séquestres et seront étudiées plus loin.

116. — Il peut arriver que certains éléments d'actif ne soient pas réalisés par leurs soins : Les créanciers nantis en particulier peuvent faire vendre leur gage sans s'adresser aux syndics et se faire payer directement sur le produit de la vente. Dans ce cas, ils ne sont pas responsables de deniers qui ne leur ont pas été versés, et d'un règlement où ils ne sont pas intervenus ⁽³¹⁾. Mais pour tous ceux qui leur incombent, ils ne pourraient se décharger de leur responsabilité en évitant de recevoir les fonds, et en demandant par exemple à un débiteur de désintéresser directement un créancier privilégié. Aucun paiement, direct ou indirect, ne doit être opéré au détriment d'un créancier de rang préférable, comme l'est le Trésor pour les impôts, et il pourrait dans ce cas atteindre le syndic comme s'il avait été effectivement détenteur ⁽³²⁾.

117. — Dans de nombreuses villes, il n'existe pas de syndics attitrés, et leur mission peut être confiée par le tribunal de commerce à un homme d'affaires quelconque, avoué, agréé, greffier, huissier par exemple. Il ne paraît pas possible de soutenir qu'ils échappent à la loi de 1791 malgré le caractère accidentel de leur mandat, mais il faut remarquer combien l'appli-

31. PERCEROU, *op. cit.*, t. II, par. 1232 bis, p. 355, et jurisprudence citée en note.

32. Trib. Civ. Seine, 7 décembre 1885. *J. P.*, 1886, p. 124. — *Mém. des Perc.*, 1886, p. 565.

cation d'une loi ancienne, mal connue et mal définie, risque d'être dangereuse pour eux.

C. — NOTAIRES.

118. — Les notaires sont toujours expressément visés par les circulaires relatives à l'application de la loi de 1791. Le rapporteur de cette loi avait même semblé vouloir les atteindre particulièrement, en insistant sur la nécessité de pourvoir au règlement des impôts « des personnes dont les successions ont été ouvertes ».

Or, si leur responsabilité, en vertu de la loi de 1791, se trouve fréquemment engagée lorsqu'ils ont agi comme vendeurs de meubles aux enchères publiques, et si elle est peut-être possible lorsqu'ils sont chargés d'une mission de séquestre, elle ne paraît pas être pratiquement appliquée dans d'autres cas, où ils agissent en leur seule qualité de notaires.

Il faut remarquer en effet que, presque toujours, et même pour le règlement de successions, les remises de deniers qui leur sont faites ont un caractère facultatif, et résultent de la confiance ou des commodités particulières de leurs clients. A titre de mandataires privés, ils n'ont pas à s'inquiéter de la loi de 1791 ⁽³³⁾.

D. — SÉQUESTRES.

119. — Comme les notaires, les séquestres sont nommés par la loi de 1791, par les circulaires administratives qui l'appliquent, et par tous ses commen-

³³. Limoges, 12 janvier 1914, réformé par Civ. 17 décembre 1919. *D.*, 1920, 1, 6. Poursuites par un percepteur contre un notaire, liquidateur d'une succession. Mais les arrêts ne se prononcent que sur la compétence.

tateurs. Mais, à part un jugement du Tribunal Civil de Lyon du 20 juin 1884 ⁽³⁴⁾, on ne trouve dans les recueils de jurisprudence ou dans les revues spéciales aucune décision qui concerne soit le principe même de leur responsabilité en vertu de la loi de 1791, soit des détails d'application. Durieu, dans son Commentaire, les cite sans leur consacrer aucun développement. Est-il téméraire d'en conclure que l'administration des contributions directes a tendance peut-être à laisser tomber en désuétude le droit spécial que la loi de 1791 lui accorde contre eux, au moins dans certains cas, et ceci parce que son application présente de graves difficultés ?

120. — Sous l'Ancien Régime, la justice pouvait prononcer la mise sous séquestre de biens, même non litigieux, lorsqu'elle estimait nécessaire d'en assurer la conservation, ou de priver leur propriétaire de ses droits d'administration sur eux parce qu'il était incapable, ou menacé de confiscation ⁽³⁵⁾. Les circonstances dans lesquelles fut votée la loi des 5-18 août 1791, et particulièrement les mesures à peu près concomitantes prises contre les émigrés ⁽³⁶⁾ et rappelées à la discussion, permettent de penser que le législateur avait surtout en vue les séquestres des biens des émigrés.

Or il existe actuellement des cas de séquestre administratif très proches de ces séquestres de l'ancien droit qui préparaient ou atténuaient une confiscation :

34. *Mém. des Perc.*, 1884, p. 538.

35. *Rép. FUZIER-HERMAN*, V^o Séquestre.

36. Loi du 1^{er} août 1791.

Tels sont ou ont été les séquestres des biens des contumaces, les séquestres des biens ecclésiastiques après la loi sur les congrégations, les séquestres des biens ennemis pendant la guerre de 1914. Il ne paraît pas douteux que la loi de 1791 doive être appliquée aux administrateurs de ces biens, en raison de leur caractère officiel, et parce que cette mission leur est confiée par les lois mêmes qui organisent les séquestres.

121. — Le droit civil prévoit d'autres séquestres, dont les caractères sont différents :

La loi de 1791 ne s'applique certainement pas aux individus choisis comme séquestres conventionnels, qui sont assimilables à des dépositaires, et de caractère rigoureusement privé, ni aux séquestres judiciaires de biens meubles, saisis sur un débiteur ou offerts par lui pour se libérer, qui n'ont jamais entre les mains aucune somme d'argent.

Cette loi devra-t-elle s'appliquer aux séquestres judiciaires ⁽³⁷⁾, nommés par les tribunaux pour administrer et conserver des immeubles ou des biens mobiliers dont la propriété ou la possession sont litigieuses ? Ils en perçoivent les revenus mais à charge de les déposer à la Caisse des dépôts et consignations. Ils n'ont aucun règlement à opérer sous leur responsabilité. Peuvent-ils être frappés par une loi qui leur interdit de se dessaisir sans que les impôts soient payés ? Ne sont-ils pas couverts par le jugement qui,

37. *Rép.* FUZIER-HERMAN, V^o Séquestre.

Rép. prat. DALLOZ, V^o Séquestre.

BAUDRY-LACANTINERIE, *Traité de droit civil*, 3^e édition. Du dépôt. Chapitre III, Du séquestre.

Note sur les séquestres judiciaires sous Req., 15 février 1910, D., 1912, 1, 404.

leur mission terminée, leur ordonne de remettre les biens à leur propriétaire ? Peut-on soutenir d'ailleurs qu'ils soient détenteurs publics, alors qu'ils ont été nommés sur un litige entre particuliers ?

122. — La question se complique, et son intérêt s'élargit du fait des extensions apportées par la jurisprudence à cette notion de séquestre. Dans des cas qui n'ont pas été prévus par le Code, et qui deviennent fréquents, les Tribunaux nomment un administrateur-séquestre avec des pouvoirs non seulement de conservation, mais aussi de liquidation et de répartition, soit pour un ou plusieurs biens déterminés : immeuble dotal, loyers, soit pour un ensemble de biens, un office ministériel, un cabinet d'affaires, un fonds de commerce, une société, soit même pour tout un patrimoine, dans le cas de déconfiture civile, avant ou après décès, ou encore pendant une instance en divorce ou en séparation.

Il serait commode pour l'administration des contributions directes de se servir de leur dénomination de « séquestres » pour leur interdire toute répartition susceptible de nuire à ses droits, même sans qu'elle les leur ait fait connaître. Elle pourrait appuyer cette prétention sur les intentions des rapporteurs de la loi de 1791 qui avaient cherché à atteindre les répartitions de biens successoraux.

Cependant, il est bien difficile de reconnaître un caractère public et quasi-officiel aux séquestres ainsi nommés. La mission dont un tribunal les charge ne constitue pas pour eux l'exercice obligé d'une fonc-

tion ; ils n'en ont pas le monopole ; ils ne sont à aucun titre des « agents de la puissance publique ».

123. — On sent ici tout le danger d'une loi trop ancienne, hâtive d'ailleurs, et difficile à adapter à une période où les institutions ont changé. L'administration elle-même hésite à l'utiliser, mais elle demeure comme une menace mal définie, une ressource ultime, susceptible d'engendrer de sérieux litiges.

E. — ADMINISTRATIONS PUBLIQUES.

124. — La loi de 1791 mentionne les receveurs des consignations. Ils sont remplacés, dans notre droit, par la Caisse des dépôts et consignations et par les receveurs des finances qui en font le service. Durieu n'hésite pas à les comprendre parmi les dépositaires publics auxquels il est interdit de se dessaisir des sommes qu'ils détiennent sans justifier du paiement des impositions de celui du chef de qui elles proviennent. Il leur adjoint même toutes les autres administrations publiques qui reçoivent des fonds, à titre de consignation judiciaire ou volontaire, de dépôt ou de cautionnement, tels que par exemple le Mont-de-Piété, ou le Trésor Public pour les cautionnements de ses comptables ou de certains officiers ministériels ⁽³⁸⁾. Ne faudrait-il pas étendre la loi encore aux fonctionnaires chargés par l'Etat de paiements à ses divers créanciers, tels que les trésoriers-payeurs généraux ⁽³⁹⁾ pour les

38. *Commentaire*, art. 14, p. 303.

39. *Rép.* FUZIER-HERMAN, V^o Contributions directes. Recouvrement. Sur quelles personnes il s'exerce. Loi de 1791.

services de pensions, ou la rémunération des entrepreneurs de travaux publics par exemple ? Tous ne sont-ils pas essentiellement des dépositaires publics, agents directs de l'Etat, et dans l'exercice de leurs fonctions ?

125. — Cependant, en pratique, leur responsabilité n'est pas mise en jeu. L'administration des contributions directes semble estimer, comme le rédacteur du *Mémorial des Percepteurs* ⁽⁴⁰⁾, que : « le service de la dépense deviendrait impossible si, avant de remettre les fonds aux parties prenantes, le payeur devait s'assurer auprès du percepteur que le créancier s'est libéré de tous ses impôts ».

Et, en effet, cette exigence compliquerait singulièrement les services de paiements par l'Etat, sans présenter une utilité bien évidente dans la plupart des cas, rien ne permettant aux payeurs de discerner ceux des ayants-droit dont l'insolvabilité est un danger pour le Trésor ⁽⁴¹⁾.

126. — Il faut noter, en terminant cette énumération difficile, et souvent assez incertaine, combien la loi de 1791 est mal adaptée à notre droit : Pour qu'elle soit applicable, on la restreint à une certaine catégorie de dépositaires, ceux qui présentent un caractère public. Or, les fonctionnaires détenteurs pour le compte

40. Trib. Civ. de Marseille, 22 mai 1923. *Mém. des Perc.*, 15 août 1923, p. 321.

41. Les exemples donnés par DURIEU ou FUZIER-HERMAN, et leurs références, se rapportent à des cas où il y a eu demande. Comme on l'a vu plus haut, la procédure de la loi de 1808 peut être employée envers les administrations publiques débitrices ou dépositaires de deniers.

de l'Etat, ceux auxquels la définition adoptée s'applique le mieux, sont tenus en dehors de l'application de la loi, parce qu'elle est à peu près inutile, et d'un emploi trop difficile à leur égard. Par contre, on l'étend à toute une catégorie de détenteurs, les syndics, dont la profession n'était pas organisée et auxquels le législateur ne paraît pas avoir pensé. Enfin, les notaires et les séquestres, expressément atteints par le texte, remplissent mal les conditions dégagées par Durieu et adoptées par l'Administration ; il est à peu près impossible de déterminer les cas où leur responsabilité est certaine ; il n'existe à leur égard et pour cette obligation ni jurisprudence ni doctrine, même administrative. N'est-ce pas le domaine de l'arbitraire ?

127. — Quoi qu'il en soit, et pour résumer, la loi de 1791 est actuellement appliquée d'une manière certaine aux officiers vendeurs de meubles aux enchères publiques (commissaires-priseurs, huissiers, notaires, greffiers, etc.) et aux syndics ou liquidateurs judiciaires. Elle constitue une menace sérieuse pour les séquestres (notaires, avoués ou autres) liquidateurs d'un patrimoine, avant ou après décès, ou même d'un ensemble de biens.

... Les uns et les autres doivent prendre garde que, en pratique, leurs responsabilités se cumulent : si par exemple un commissaire-priseur procède à une vente aux enchères publiques pour le compte d'un syndic et lui en remet le produit, et que le syndic le répartisse sans acquitter les contributions dues par le failli, le percepteur peut s'adresser, pour en obtenir le paie-

ment à l'un ou l'autre des dépositaires, ou aux deux s'il le juge utile ⁽⁴²⁾.

SECTION II. — Impositions dont les dépositaires publics sont responsables

Trois questions seront à étudier : la nature des impositions, leur caractère privilégié, leur exigibilité.

A. — NATURE DES IMPOSITIONS.

128. — La loi de 1791 oblige les détenteurs publics à justifier, avant de se dessaisir, du paiement des « impositions mobilières et contributions patriotiques ». Quels étaient ces impôts et quels sont actuellement ceux qui leur correspondent ?

129. — Il faut écarter tout d'abord les contributions indirectes que l'Assemblée Constituante avait systématiquement supprimées, et qui ne furent rétablies que par le Directoire. Elles sont d'une nature toute différente et jouissent d'un système de garanties spécial ⁽⁴³⁾.

42. Trib. Civ. Besançon, 30 mai 1901. *Mém. des Perc.*, 1901, p. 405.

Mém. des Perc., 1869, p. 412.

Rép. FUZIER-HERMAN, V^o Contr. dir., n^o 985, 4^o.

Trib. Civ. Gap, 12 août 1902. *Mém. des Perc.*, 1902, p. 122.

Trib. Civ. Toulouse, 31 décembre 1891. *Mém. des Perc.*, 1892, p. 309.

Voir plus loin par. 148 in fine.

43. MOREAU, *Manuel élémentaire de législation et science financières*, p. 490.

130. — A la date où la loi fut votée, l'Assemblée Constituante venait de réorganiser le système français des contributions directes ⁽⁴⁴⁾. Les anciennes impositions avaient été abolies et de nouvelles créées :

la contribution patriotique ⁽⁴⁵⁾, par une loi des 6 et 9 octobre 1789, atteignant une seule fois le 1/4 du revenu et 2,5 % des biens improductifs ;

la contribution foncière, par une loi des 23 novembre et 1^{er} décembre 1790, portant sur les biens immeubles ;

la contribution mobilière, par une loi du 13 janvier 1791, et qui comprenait essentiellement deux taxes, l'une personnelle, équivalente à trois journées de travail, l'autre mobilière, proportionnelle au loyer d'habitation. Réduite en 1793, elle fut supprimée en 1795, rétablie en 1797, et, après plusieurs réorganisations, elle n'a pas cessé de se maintenir dans notre droit ;

la patente, par une loi du 2 mars 1791, due par les commerçants et basée sur le prix de leur loyer. Elle fut supprimée en 1793, rétablie en 1795 et plusieurs fois réorganisée.

131. — La loi des 5-18 août 1791 ne pouvait atteindre l'impôt foncier, puisqu'il est essentiellement immobilier, et qu'elle visait les contributions mobilières.

Son application certaine à la contribution patriotique n'a plus qu'un intérêt de souvenir. On a vu, dans l'exposé historique, de quel ensemble de mesures, relatives au recouvrement de cet impôt, la loi de 1791 faisait partie.

⁴⁴. ALLIX et LECERCLÉ, op. cit., p. 79.

⁴⁵. Thèse BOIDIN.

132. — Par les mots « impositions mobilières », la loi a-t-elle entendu la seule contribution personnelle mobilière créée le 13 janvier 1791, ou aussi la patente et généralement toutes les contributions directes mobilières qui pourraient être ultérieurement établies ?

On peut remarquer que, dans le texte de la loi de 1808, l'expression « contributions mobilières » s'applique uniquement à la contribution personnelle mobilière, comprise, avec l'impôt des portes et fenêtres et la patente sous la dénomination générale de « contributions directes et personnelles ». La loi de 1791 a été entendue en ce sens par un jugement du Tribunal civil de Lyon du 20 juin 1884 ⁽⁴⁶⁾, auquel l'administration des contributions attache une certaine importance, puisqu'elle l'a rappelé et cité dans sa lettre de 1924, qui exclut de l'application de la loi de 1791 non seulement l'impôt foncier, qui n'est pas mobilier, mais aussi l'impôt des portes et fenêtres, qui l'était.

Cependant, la discussion à l'Assemblée Constituante de la loi de 1791 permet d'arriver à une autre conclusion ⁽⁴⁷⁾ : Le texte proposé visant les impositions mobilières, M. Andrieu, député, demanda que la disposition fût limitée à la contribution personnelle et à la contribution patriotique. Le compte rendu ne rapporte pas la réponse qu'il reçut, mais le texte ne fut pas modifié. Il semble que ce député ait voulu éviter l'application de la loi à la patente, et que l'Assemblée n'ait pas été de son avis. De plus, la Cour de Cassation a statué indirectement sur ce point en 1883 ⁽⁴⁸⁾ car

46. *Mém. des Perc.*, 1884, p. 538.

47. *Arch. Pal.*, 1^{re} série, 1791. t. 29, p. 192.

49. *D.*, 1884, 1, 271.

son arrêt de principe sur le maintien de la loi de 1791 a été rendu à propos d'un impôt de patente.

133. — Donc, la loi des 5-18 août 1791 s'appliquait, lorsqu'elle fut votée, à toutes les impositions directes mobilières alors existantes. Etant donné la généralité de ses termes, on n'a jamais discuté son extension aux impositions directes mobilières qui furent établies par la suite ⁽⁴⁹⁾. Actuellement, elle doit être appliquée à la contribution personnelle mobilière et à la patente dans la mesure où elles subsistent au profit des départements et des communes, et aux divers impôts cédulaires qui ont remplacé, depuis le 31 juillet 1917, les impositions créées par les assemblées révolutionnaires, en tant du moins qu'ils continuent à présenter le caractère d'impôts directs mobiliers : impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, impôt sur les bénéfices agricoles, sur les traitements et salaires, sur les revenus des professions non commerciales, impôt global sur le revenu, impôt sur les bénéfices de guerre, à l'exclusion de l'impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers, qui a été confié à l'administration de l'Enregistrement.

134. — On a vu, à propos de l'application de la loi de 1808, que les taxes assimilées recouvrées au profit de l'Etat doivent être considérées comme de véritables impôts directs, même en ce qui concerne l'obligation pour les tiers détenteurs de les payer sur simple demande. En est-il de même pour l'obligation que la loi de 1791 impose aux détenteurs publics ? Seraient-ils

49. Voir pour la loi de 1808, par. 61.

responsables de ces taxes s'ils se dessaisissaient sans pouvoir justifier de leur paiement ? La question ne semble pas avoir été posée aux Tribunaux. Pour la trancher, il faudrait savoir si la loi de 1791 doit s'appliquer aux seuls impôts qui sont directs par leur nature même, ou à tous ceux que les lois de finances successives considèrent comme tels, au point de vue de leur assiette et de leur recouvrement ⁽⁵⁰⁾. Il ne serait pas impossible que, en cas de litige, l'administration soutînt ce second point de vue. Cependant, comment supposer que le législateur de 1791 ait pu prévoir des taxes aussi exceptionnelles que, par exemple, la contribution sur les voitures, chevaux et mulets, la taxe sur les cercles et lieux de réunion, la taxe sur les gardes-chasse, la taxe d'apprentissage, ou encore le droit de visite des pharmacies ou de vérification des alcoomètres, et que la responsabilité qu'elle institue s'applique à ces taxes, simplement parce qu'elles sont recouvrées sur un rôle, par l'administration des contributions directes, alors que ce mode de recouvrement peut varier d'une année à l'autre ? ⁽⁵¹⁾

135. — A tout le moins, on doit faire une discrimination entre les taxes qui sont assimilées aux contributions mobilières, et celles qui, rattachées à l'impôt foncier, échappent comme lui à la loi de 1791. Il en est ainsi de la taxe de mainmorte, calculée par application d'un certain nombre de centimes au principal de la contribution foncière, et qui ne porte que sur

50. Voir plus haut les définitions données par. 56.

51. Taxe sur les voitures automobiles confiée aux Contributions indirectes par la loi du 25 juin 1920, art. 99 à 103.

des immeubles passibles de cette contribution. Il est plus difficile de se prononcer catégoriquement pour la Redevance des Mines : Elle est imposée et recouvrée comme la contribution foncière ⁽⁵²⁾ et l'une des deux taxes dont elle se compose, la redevance fixe, est calculée d'après l'étendue de la concession. Mais la seconde taxe, la redevance proportionnelle, se calcule sur le produit net de l'exploitation pendant l'année, et cette redevance remplace, pour ce genre d'affaires, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Enfin, le privilège du Trésor pour son recouvrement porte à la fois sur les biens meubles et sur les biens immeubles. Elle a donc un caractère mixte qui permet le doute.

136. — Pour les taxes communales assimilées, la question est beaucoup plus simple : Il a fallu une loi spéciale, en 1902, pour que le privilège des contributions directes leur fût attribué pour l'avenir. Donc ce ne sont pas de véritables impositions directes, ni par nature ni même dans l'esprit du législateur qui les a instituées. Les tiers détenteurs ou débiteurs sont tenus de les payer sur demande, en vertu de la loi de 1808, parce que leur obligation est une conséquence immédiate du privilège, qu'elle lui est intimement rattachée par le texte même de la loi. Mais il n'en est pas de même pour l'obligation imposée aux détenteurs publics par la loi de 1791. Si, comme on le verra plus loin, elle ne s'applique qu'aux contributions privilégiées, cette condition n'est pas suffisante, et ne remplace pas le caractère d'impôts directs strictement

^{52.} Loi du 8 avril 1910, art. 4, IV. Dispositions générales, 1^{er} et 2^e alinéas.

nécessaire et exigé par la loi. Il faut le cumul des deux conditions. Il n'existe pas pour les taxes communales, qui ne sont pas des impôts directs bien qu'elles jouissent du même privilège. Donc la loi de 1791 ne les atteint pas. L'Administration des contributions directes le reconnaît elle-même et déclare que, puisqu'il a fallu un texte nouveau pour leur rendre la loi de 1808 applicable, elles échappent à la loi de 1791 en l'absence d'une disposition similaire⁽⁵³⁾.

137. — Il en est de même pour l'impôt du Timbre, qui jouit du privilège des contributions directes, mais qui est un impôt indirect recouvré par l'Administration de l'Enregistrement. Cette administration n'a d'ailleurs jamais prétendu avoir droit à l'application de la loi de 1791⁽⁵⁴⁾.

138. — On a vu qu'il fallait rattacher à l'impôt direct les frais, et les majorations qui ont un caractère fiscal et non pénal. L'application de la loi de 1791 à ces éléments accessoires pourrait être discutée comme elle l'a été pour les taxes assimilées recouvrées au profit de l'Etat, et pour les mêmes motifs, mais probablement sans grandes chances de succès. Etant donné le caractère personnel de la faute commise par un redevable coupable par exemple de dissimulation, ou d'absence ou d'insuffisance de déclaration, il est probable en tous cas qu'un tiers détenteur public qui n'aurait reçu aucune demande, et qui serait déclaré responsable du principal pour s'être dessaisi, pourrait

53. *Mém. des Perc.*, 1907, p. 192. Réponse citée.

54. *MACUÉRO, op. cit.*, p. 234.

obtenir au moins une réduction sur ces pénalités, à titre gracieux.

B. — CARACTÈRE PRIVILÉGIÉ.

139. — La loi de 1808 oblige tous les dépositaires et débiteurs à payer sur simple demande « les contributions qui jouissent du privilège des impôts directs ». La loi de 1791 interdit aux détenteurs publics de se dessaisir, sans justifier du paiement « des impositions dues ». L'Administration et les tribunaux n'appliquent cependant la loi de 1791 comme celle de 1808 qu'aux contributions privilégiées. Durieu, dans son *Commentaire*, les circulaires administratives du dix-neuvième siècle, l'arrêt de Cassation du 21 mai 1883 ⁽⁵⁵⁾, la lettre du Ministre des finances de 1924 ⁽⁵⁶⁾ ne font aucune différence sur ce point entre les deux lois ⁽⁵⁷⁾.

MM. Blanchon et de Celles, auteurs du *Dictionnaire des Percepteurs* ⁽⁵⁸⁾, reconnaissent cette pratique, mais la contestent. Ils soutiennent que la responsabilité du détenteur public doit être étendue même au paiement des impôts non privilégiés, s'appuyant sur ce que la loi de 1791 n'a pu viser un privilège qui n'était pas organisé lorsqu'elle a été promulguée, et que, d'autre part, ses termes sont généraux et exclusifs de toute distinction.

55. « Tous dépositaires publics de deniers... affectés au privilège du Trésor public sont tenus... ». Cass., 21 mai 1883. *D.*, 1884, 1, 271.

56. « Quant à l'exercice du privilège du Trésor sur les deniers en la possession des dépositaires publics ou de simples détenteurs... ». Lettre de 1924.

57. ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, t. II, p. 320, ne parlent que des impositions mobilières et ne disent rien du privilège.

58. V^o Dépositaires et débiteurs, V^o Privilège du Trésor.

140. — Mais il faut bien remarquer que l'idée du privilège du Trésor pour le recouvrement des impôts ne date pas de 1808 : la capitation, la taille, le vingtième, étaient privilégiés sous des modalités différentes. Cette idée de privilège, si elle n'est pas rappelée expressément par les lois révolutionnaires, était au moins sous-entendue. Les travaux préparatoires de la loi de 1808 montrent que les Tribunaux étaient fort hésitants pour décider si ce privilège existait toujours ou s'il avait été aboli ⁽⁵⁹⁾. Les deux rapporteurs de la loi s'évertuent à démontrer qu'il n'a jamais cessé d'exister. Jaubert considère même la loi des 5-18 août 1791 comme une disposition législative partielle sur son exercice.

S'il en est ainsi, la loi de 1791, dès sa promulgation, ne s'est appliquée qu'aux impôts privilégiés.

141. — D'ailleurs, il serait bien injuste actuellement d'appliquer à des impôts auxquels le législateur a enlevé toutes les garanties ordinaires ⁽⁶⁰⁾, une loi qui impose aux détenteurs publics une obligation plus lourde par sa nature même que celle de tous les autres détenteurs ou débiteurs. Le droit d'exception du Trésor n'a plus de raison d'être pour une créance qu'il laisse tomber dans la masse chirographaire. Et ce qui rend l'application de la loi possible, le fait que le détenteur ne court aucun risque à payer, au moins

59. Voir par. 18.

Corps législatif. Séance du 3 novembre 1808. *Arch. Parl.* de 1787 à 1860, 2^e série, t. 10, p. 48. Rapport JAUBERT.

Corps législatif. Séance du 12 novembre 1808. Rapport de MONTESQUIOU. *Arch. Parl.*, id., pp. 92 et 93.

60. En général par l'effet de la prescription du privilège par le délai de deux années.

en principe, parce que le privilège du Trésor est de premier rang, n'existerait plus s'il s'agissait d'impôts non privilégiés, avec lesquels les autres créanciers pourraient exiger d'entrer en concours.

Donc, les seuls impôts dont les détenteurs publics soient responsables sont les impôts directs mobiliers et privilégiés, conditions rigoureuses et qui doivent se rencontrer toutes les trois essentiellement ⁽⁶¹⁾.

C. — LIQUIDITÉ ET EXIGIBILITÉ.

142. — La loi de 1791, les circulaires, commentaires et arrêts portent tous que les détenteurs publics sont responsables des contributions « dues ». On a vu déjà pour l'application de la loi de 1808 qu'il fallait entendre par ces mots les contributions liquides et exigibles. La détermination de ces deux caractères a une importance plus grande encore pour les détenteurs publics que pour les autres, puisque leur responsabilité court sans que rien les en ait avisés, et en particulier sans que le percepteur leur ait adressé aucune demande.

143. — Rappelons donc que les rôles, une fois dressés, sont homologués par un arrêté du préfet qui en constitue l'émission et qui permet aux comptables de les mettre en recouvrement. La date de cette mise en recouvrement est fixée par l'arrêté d'homologation, en général au trentième jour qui le suit ⁽⁶²⁾. Cette date

61. Voir à propos de la loi de 1808, par. 66 à 86 les explications données sur la portée, le rang et la durée du privilège.

62. Ministère des Finances. *Notions élémentaires sur les impôts directs*, pp. 426 à 443.

remplace actuellement l'ancienne publication des rôles. Elle doit être indiquée sur le rôle et sur les avertissements délivrés aux contribuables ⁽⁶³⁾. Les impôts sont exigibles à des dates variables suivant la période de l'année où le rôle est mis en recouvrement. Ils le sont immédiatement dans le cas de vente aux enchères ou de faillite ⁽⁶⁴⁾.

Etant donné que les tiers ne peuvent être tenus plus que le redevable lui-même, ils ne commettent aucune faute s'ils procèdent à une répartition sans tenir compte d'impôts dont les rôles sont émis, mais dont les dates d'exigibilité ne sont pas échues. Mais il faut supposer qu'il n'y ait eu ni faillite ni vente aux enchères, et le cas est rare.

144. — Pratiquement, pour les syndics et les commissaires-priseurs, qui sont les détenteurs publics les plus exposés, l'exigibilité des impôts du redevable doit être fixée au plus tard au jour-même du jugement déclaratif de faillite, ou à celui de la vente. Quant aux impôts dont les rôles sont émis pendant la durée des opérations de la faillite ou du règlement du prix, ils sont exigibles dès la date fixée pour leur mise en recouvrement. Il semble donc que, dans ce dernier cas, la responsabilité des détenteurs existe à partir de cette date-même.

63. Circulaire 20 août 1928, par. 2.

64. Voir de plus amples explications, par. 89 à 93.

SECTION III. — Obligations des détenteurs publics

145. — Un détenteur public est donc responsable du paiement de toutes les impositions directes mobilières et privilégiées dont les rôles ont été mis en recouvrement et qui sont exigibles au jour où il restitue les sommes qu'il détient, soit à leur propriétaire, soit à ses héritiers, soit à ses créanciers.

146. — Une remarque s'impose : le texte de la loi n'interdit expressément aux détenteurs publics que la remise des deniers aux héritiers et créanciers du redevable, mais non pas à ce dernier lui-même.

Comment se justifie la pratique courante qui ne fait pas cette distinction ?

Tout d'abord par une raison de bon sens et d'équité : si l'on suppose une vente judiciaire dont le produit dépasse la créance du ou des poursuivants, il serait choquant que le débiteur pût recevoir immédiatement le reliquat disponible, alors que ses créanciers devraient attendre la justification du paiement des impôts, et au besoin en supporter le prélèvement sur les sommes à leur revenir. D'autre part, on a vu que la loi de 1791 s'appliquait aux ventes aux enchères volontaires comme aux ventes sur poursuites. Il en résulte forcément que la remise des deniers est interdite aussi bien au redevable lui-même qu'à ses héritiers et créanciers ⁽⁶⁵⁾.

65. Voir ci-dessus, par. 110 et les références citées.

147. — La loi n'impose pas au détenteur public l'obligation de payer les impôts. Il suffit qu'il ait conservé les sommes nécessaires à cet effet. Pour le contraindre au paiement, il faudra que le percepteur lui envoie la demande prévue par la loi de 1808. Mais il est autorisé à verser le montant de ces impôts avant toute réclamation s'il désire se décharger de sa responsabilité. Le contribuable ne sera pas fondé à discuter ce règlement, et il devra lui en tenir compte ⁽⁶⁶⁾.

148. — Le détenteur public peut-il se décharger sans paiement ni rétention, par une consignation des sommes qu'il détient ? La jurisprudence l'interdit aux détenteurs qui ont reçu la demande de la loi de 1808 ⁽⁶⁷⁾, sauf quand la propriété des deniers ou le privilège même du Trésor sont en discussion. Durieu étend cette interdiction aux détenteurs publics ⁽⁶⁸⁾. Il y a pourtant une différence entre les deux cas, puisque la loi de 1808 contraint les détenteurs et débiteurs à payer les impôts, alors que celle de 1791 interdit seulement aux détenteurs publics toute répartition avant ce paiement. Or une consignation n'équivaut pas à une répartition ⁽⁶⁹⁾. Cependant, il faut se rappeler que la Caisse des dépôts et consignations n'est pas considérée par l'Administration comme un dépositaire pu-

66. Loi des 5-18 août 1791 : « Seront même autorisés, en tant que de besoin lesdits séquestres et dépositaires à payer directement les contributions qui se trouveraient dues avant de procéder à la délivrance des deniers et les quittances desdites contributions leur seront passées en compte. »

67. Voir ci-dessus, par. 98.

68. Commentaire, art. 14.

69. *Dictionnaire des Percepteurs*, V^o Privilège du Trésor.

blic, et que les héritiers, les créanciers ou le redevable lui-même peuvent obtenir la remise des fonds qu'elle détient sans justifier du paiement des impositions. Cette pratique pourrait donc aboutir à tourner la loi de 1791 et à la rendre inutile. De plus, comme on l'a déjà vu, une jurisprudence qui ne paraît pas avoir été contestée admet que le versement des deniers par un détenteur public à un autre détenteur public, tenu comme lui en vertu de la loi de 1791, ne décharge pas le premier ⁽⁷⁰⁾. Dans ces conditions, il serait imprudent de se croire libéré de toute responsabilité par une consignation pure et simple. Mais peut-être l'Administration ne pourrait-elle pas critiquer une consignation faite à charge du règlement des impôts quand le Trésor ferait valoir ses droits.

SECTION IV. — Preuve

149. — En possession d'un avertissement ou d'une sommation relatifs à un impôt dû par celui dont il détient les fonds, le détenteur public peut, avant de se dessaisir, se faire remettre par le redevable une quittance du percepteur, ou par le percepteur une déclaration que cet impôt a été payé, et sinon le payer lui-même contre délivrance d'un reçu. Dans ce cas, la preuve de l'accomplissement de son obligation lui sera facile.

150. — Mais il peut arriver que rien n'avertisse le détenteur des impôts qui sont dus, soit que le rede-

70. Voir les références citées en note sous par. 127 *in fine*.

vable ait disparu et que les avis du percepteur ne l'aient pas touché, soit simplement qu'il ait négligé de le prévenir ⁽⁷¹⁾. Comment sera-t-il assuré que tous les impôts de ce contribuable ont été payés ? Comment le prouvera-t-il ?

Cette preuve a paru impossible à certains tribunaux qui ont statué sur l'application de la loi de 1791, après la promulgation de la loi de 1808 ⁽⁷²⁾.

Il faut se rappeler en effet que, sur un actif quelconque, le Trésor a privilège pour tous les impôts dus par un redevable, en quelque lieu qu'il ait été imposé ⁽⁷³⁾. Qu'un individu, après avoir fait de mauvaises affaires dans une ville, vienne s'établir dans une autre, ne réussisse pas mieux et disparaisse, le syndic de sa faillite ou le commissaire-priseur qui vend son mobilier pourront se trouver dans l'impossibilité matérielle absolue de connaître son domicile antérieur. Seront-ils cependant responsables du paiement des contributions qui s'y rapportent ?

Un contribuable peut avoir aussi, dans le même temps, plusieurs centres d'exploitation, et s'efforcer de tenir cachés quelques-uns d'entre eux, afin de les soustraire aux poursuites de ses créanciers.

Même en supposant un seul lieu d'imposition, il est impossible à un détenteur de prévoir toutes les contributions susceptibles de frapper un redevable : un commissaire-priseur ne possède aucun élément qui le

71. Dans toutes ces hypothèses, le détenteur ne doit pas avoir été avisé directement par les percepteurs, sinon la loi de 1808 s'appliquerait.

72. Trib. Civ. de La Châtre, 22 janvier 1868. *D.*, 66, 3, 73.

Trib. Civ. de Bruxelles, 7 février 1866. *D.*, 66, 3, 110.

Trib. Civ. de Lisieux, 31 mars 1870. *D.*, 71, 3, 39.

73. Trib. Civ. d'Angers, 6, 11, 99. *Mém. des Perc.*, 1900, p. 21.

lui permette. Un syndic, à moins qu'on ne lui remette une comptabilité trop rudimentaire, peut à la rigueur se rendre compte que les impôts normaux de l'année précédente n'ont pas été payés, mais il se trouvera toujours désarmé devant des restes antérieurs, et surtout devant des rappels, possibles pendant cinq années, pour des omissions et insuffisances de déclarations ou même de taxations (74). Comment demander à ces tiers les connaissances spéciales nécessaires à de telles recherches ? Même un percepteur ne peut jamais certifier qu'à un moment déterminé et pour des faits antérieurs, un individu n'est plus imposable (75).

151. — Dans ces conditions, une seule mesure assurera aux détenteurs une véritable sécurité : écrire à tous les percepteurs dont peut dépendre le redevable, leur signaler qu'ils ont des sommes d'argent entre les mains, et leur demander quels sont les impôts dus. Cette démarche est faite, en général, au début des opérations d'une faillite, ou après une vente aux enchères. Elle devrait suffire pour que les percepteurs, avertis de la mission des tiers, et de leur désir d'acquitter les impôts du redevable, soient tenus à leur tour de les leur faire connaître, même si de nouveaux rôles paraissent après qu'ils ont une première fois

74. ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.* Règles communes à plusieurs cédulés. Imposition des droits omis. *Id.*, Evaluation des bénéfices commerciaux.

75. Réponse du Ministre des Finances à une question écrite du 11 juin 1926 : « un percepteur... n'ayant pas connaissance des rôles susceptibles d'être encore émis dans l'avenir par le service de l'assiette au titre d'une année déterminée ne peut en aucun cas affirmer qu'un intéressé n'est plus imposable et ne sera plus imposé. *Revue du Trésor*, 1926, p. 518.

répondu, et avant la répartition. Il sera cependant plus prudent, surtout si les opérations du détenteur durent longtemps, de renouveler cette demande au percepteur, et tout particulièrement avant la dernière répartition des fonds entre ses mains, en indiquant d'une manière très précise à quelle date elle doit avoir lieu. Le détenteur n'encourra aucune responsabilité pour les rôles mis en recouvrement à cette date si le percepteur, sur cette demande, ne les lui signale pas. Rien ne peut le contraindre à attendre cette mise en recouvrement si elle n'est pas encore effectuée ⁽⁷⁶⁾.

Si un détenteur public prouve qu'il s'est fait connaître de toutes les perceptions auxquelles il a pu soupçonner que des impositions étaient dues, qu'il leur a indiqué la date où il devait se dessaisir, et qu'il n'a pas été avisé d'une dette d'impôt liquide et exigible à cette date, il est impossible qu'il soit inquiété ⁽⁷⁷⁾.

76. *Mém. des Perc.*, 1892, p. 537. Solution du service du contentieux des Finances. Cependant une production éventuelle pourrait être formée entre les mains d'un syndic, par application des règles de la faillite mais non de la loi de 1791.

77. *Convention entre la Recette centrale des finances de la Seine et la Compagnie des liquidateurs et syndics*, p. 105, n° 27 :

« Pratiquement, à l'avenir, et pour se conformer aux prescriptions légales, les syndics et liquidateurs, quinze jours avant de clore leurs opérations, demanderont à tous les percepteurs intéressés à la même faillite ou à la même liquidation s'il reste encore des impositions dues par le failli ou le liquidé. Cette demande, en vue de retenir spécialement l'attention des comptables, devra porter en tête de façon apparente la mention : « Décret-loi des 5-18 août 1791. Dernière démarche avant clôture des opérations ».

Ils recevront en réponse :

Soit un bordereau de situation « Néant » si tous les impôts sont intégralement soldés ;

Soit, dans le cas contraire :

Ou bien une note spécifiant qu'aucune modification n'est à apporter aux productions antérieures, et rappelant le restant dû ;

Ou une production complémentaire.

Dans les deux dernières hypothèses, le syndic ou le liquidateur,

dès lors exactement fixé sur le reste à payer, acquittera, sans aucun retard, les dernières contributions en souffrance.

Sous réserve des cas envisagés, il est reconnu que le bordereau « Néant » retiré des mains du percepteur à la veille de la clôture des opérations remplira le syndic ou le liquidateur de ses obligations de dépositaire public, au sens du décret-loi des 5-18 août 1791, et le couvrira contre toute réclamation ultérieure qui viendrait à se produire, alors qu'il se serait dessaisi des fonds qu'il détenait primitivement ».

Toutes réserves sont faites cependant pour que les percepteurs obtiennent le paiement d'impôts ou de majorations qu'ils réclameraient, même après l'envoi du bordereau « Néant » et avant la répartition. Mais il ne s'agirait plus alors de la responsabilité créée par la loi de 1791.

TROISIÈME PARTIE

SANCTION - NATURE DE L'OBLIGATION

SECTION I. — Sanction contre le tiers

152. — On a vu que tous les tiers débiteurs ou détenteurs de deniers provenant du chef des contribuables devaient payer, sur les fonds entre leurs mains, et à la simple demande du percepteur, les impôts directs privilégiés de ces contribuables, et que, de plus, les détenteurs publics n'avaient pas le droit de se dessaisir sans justifier du paiement de ces impositions, à l'exclusion de l'impôt foncier.

153. — Quelle sera la sanction si le détenteur, au mépris de la demande, s'abstient de payer les impôts dus par le contribuable, soit qu'il prétende conserver les fonds, soit qu'il les répartisse entre d'autres créanciers, après avoir reçu la réclamation du percepteur, ou que, détenteur public, il les ait déjà distribués lorsque le paiement des impôts lui est demandé ? En d'autres termes, par quels moyens le percepteur, en cas de résistance des tiers, pourra-t-il les contraindre au paiement des impôts dont ils sont responsables en vertu des lois de 1791 et de 1808 ?

La loi de 1791 est muette sur ce point. La loi de 1808 énonce seulement que « les tiers *seront tenus*, sur la demande qui leur en sera faite, *de payer...* sur le montant des fonds qu'ils doivent ou qui sont entre leurs mains, jusqu'à concurrence de tout ou partie des contributions dues... » Ce manque de précision a engendré quelques controverses, aggravées par le texte du Règlement sur les poursuites du 26 août 1824 et du 21 décembre 1839, qui déclare que : « A défaut de paiement des contributions par un receveur,

agent, économe, commissaire-priseur ou autre dépositaire et débiteur de deniers provenant d'un redevable, le percepteur fait, entre les mains desdits dépositaires et débiteurs de deniers, *une saisie-arrêt ou opposition* » (1).

154. — Faut-il donc, pour contraindre le tiers à payer les impôts du redevable, que le percepteur, après lui avoir en vain demandé ce paiement, forme entre ses mains une saisie-arrêt régulière ? (2) La demande du percepteur, ou l'interdiction de se dessaisir formulée par la loi de 1791 auraient pour seule utilité de rendre la créance indisponible entre les mains du débiteur, et de l'autoriser à la verser au percepteur à concurrence du montant des impôts, sans que le redevable puisse discuter ce paiement. Elles ne permettraient pas au percepteur de poursuivre le tiers sur ses biens personnels sans avoir obtenu, après saisie, un jugement de validité passé en force de chose jugée, qui lui attribuerait la propriété de la créance.

155. — Sans exiger une procédure de saisie, en partie inutile puisque la demande de la loi de 1808 ou l'obligation de la loi de 1791 produisent les mêmes effets que l'exploit de saisie-arrêt, en frappant la créance d'indisponibilité, M. Rougier (3) pense que le détenteur ne peut pas être poursuivi et exécuté directement par le percepteur, comme le serait le contribuable lui-même, s'il refuse de payer les impôts. En effet, dit-il, l'obligation du tiers n'est pas personnelle. Aux termes

1. Art. 88 du Règlement sur les poursuites de 1824-1839.

2. Opinion d'ALIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, p. 320, t. II. *Id.* VERGÈS, Thèse citée, p. 93 pour la loi de 1791 tout au moins.

3. Thèse citée, p. 163 et suiv.

mêmes de la loi de 1808, il n'est tenu que sur le montant des fonds qu'il doit, « ob rem », en qualité de détenteur. Le Trésor n'aurait donc un recours contre le patrimoine du tiers qu'après avoir obtenu des Tribunaux un jugement sanctionnant le défaut d'exécution de ses obligations, et le condamnant personnellement à payer au Trésor les impôts dont il était responsable et dont il l'a frustré.

Mais n'est-il pas arbitraire de faire cette distinction entre l'obligation « ob rem » et l'obligation personnelle du tiers ? Si le détenteur, ayant conservé les fonds entre ses mains, refuse de payer, le Trésor aurait-il contre lui d'autres droits que si, au mépris de la demande, il s'est dessaisi ? Comment faire, dans les éléments de son patrimoine, la distinction entre les fonds dus au redevable d'impôts et les autres ? Du moment qu'il s'agit envers le Trésor d'une dette d'une somme d'argent, l'obligation ne peut pas être réelle, et à défaut d'individualisation matérielle de cette somme, la procédure de revendication n'est pas possible.

De plus, dans les deux cas, soit qu'on exige que le Trésor ait recours à une saisie, soit qu'on estime nécessaire un jugement pour sanctionner la responsabilité du tiers, toute une procédure sera engagée, entraînant des retards et des frais. Or il semble bien que les deux lois aient eu pour but, en même temps que d'augmenter les garanties du Trésor, d'activer le recouvrement de l'impôt et de le rendre moins coûteux. Enfin, les mots « le détenteur sera tenu », employés par la loi de 1808, impliquent une idée de contrainte à laquelle ces deux interprétations ne satisfont pas.

156. — Aussi l'Administration des finances a-t-elle toujours soutenu que les deux lois de 1791 et de 1808 donnaient aux percepteurs, si les tiers ne remplissaient pas leurs obligations, le droit de les poursuivre immédiatement et sur leurs biens personnels. L'article 88 du Règlement de 1839 ne s'applique que si le Trésor, privé de son privilège, est soumis au droit commun. Toutes les fois qu'il s'agit de deniers affectés au privilège du Trésor, le percepteur exerce une action directe contre le tiers par les voies ordinaires, c'est-à-dire que, en cas de refus de paiement, il peut employer contre lui les mêmes moyens de poursuite et d'exécution que contre le contribuable ⁽⁴⁾.

Cette interprétation est acceptée par Garsonnet ⁽⁵⁾. Elle paraît n'avoir pas fait de doute pour un grand nombre de tribunaux ⁽⁶⁾. La Cour de Cassation ne s'est pas prononcée directement sur ce point pour l'application de la loi de 1791, mais l'arrêt du 21 mai 1883 ⁽⁷⁾ a sanctionné des poursuites personnelles contre un syndic qui s'était dessaisi. En ce qui concerne l'application de la loi de 1808, aucune discussion n'est plus possible depuis un arrêt de Cassation très précis rendu le 23 juin 1915 ⁽⁸⁾ : Le séquestre

4. Article de DURIEU. *Mém. des Perc.*, 1825, t. II, p. 246

DURIEU, *Commentaire*, art. 88.

Instruction générale du 15 décembre 1826. *Mém. des Perc.*, 1827, p. 22.

Instruction générale de juin 1840 (Ministère des Finances).

Instruction générale du 20 juin 1859, art. 85, note 3.

5. *Traité de procédure*, 1901, t. IV, p. 481. Voir aussi ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, p. 62, t. II.

6. Trib. Civ. Nevers, 19 juin 1866. *Mém. des Perc.*, 1866, p. 245.

Trib. Civ. Seine, 26 décembre 1878. *M. d. P.*, 1879, p. 65.

Trib. Civ. du Mans, 20 mars 1907. *M. d. P.*, 1907, p. 276.

Trib. Civ. Seine, 26 novembre 1912. *M. d. P.*, 1913, p. 61.

7. *D.*, 84, 1, 271.

8. Civ. 23 juin 1915. *D.*, 1921, 1, 118.

d'un vignoble avait reçu, après la vente de la récolte, une demande du percepteur en paiement des impôts échus du propriétaire. Malgré cette demande, il avait payé un créancier privilégié. L'Administration le poursuivit comme s'il était personnellement débiteur, et lui fit commandement. Il forma opposition, et le Tribunal Civil d'Oran décida que le commandement était nul, entre autres motifs parce que « si l'Administration avait voulu rendre le séquestre personnellement responsable du non-paiement de l'impôt, elle aurait dû l'assigner par voie d'action principale ». La Cour suprême cassa ce jugement. Elle reconnaissait donc qu'une instance contre le tiers était inutile.

157. — Ainsi, les tiers qui n'obéissent pas aux prescriptions des lois de 1791 et de 1808 peuvent être poursuivis comme les contribuables sans qu'il soit utile même de mettre ces derniers en cause ⁽⁹⁾ : Le titre contre eux est constitué par le rôle relatif au contribuable, dont la formule finale vise les détenteurs et débiteurs. Aux sommations gratis et avec frais correspondent la demande et la sommation à tiers. Avant de leur adresser un commandement, le percepteur fait décerner contre eux une contrainte qui l'autorise à les poursuivre ⁽¹⁰⁾. Dans la partie du commandement qui contient notification du titre, doivent être reproduites les énonciations du rôle au nom du contribuable. Puis, si le détenteur ne se libère

9. DURIEU. Commentaire, art. 14.

10. La contrainte est décernée par le Trésorier payeur général ou le Receveur particulier des Finances. La formalité du visa préfectoral a été supprimée en 1926.

pas, ou ne forme pas opposition au commandement ⁽¹¹⁾ le percepteur peut faire procéder à la saisie et à la vente de ses meubles personnels ⁽¹²⁾.

SECTION II. — Nature de son obligation

158. — Etant données ces règles, quelle est la nature de l'obligation du tiers détenteur ? A quels principes ou à quelles institutions juridiques peut-on la rattacher ? Autrement dit, qu'est-ce que le détenteur doit à l'Etat, et pourquoi le lui doit-il ?

On peut envisager plusieurs réponses :

Ou bien le détenteur doit à l'Etat ce qu'il devait au contribuable ;

Ou bien il lui doit une indemnité spéciale, des dommages et intérêts en quelque sorte, dont le principe est fixé par les lois de 1791 et de 1808, ainsi que leur montant, égal à celui des impôts ;

Ou enfin ces lois mettent à sa charge la dette même du redevable, c'est-à-dire une dette d'impôts, exactement comme s'ils avaient été inscrits à son nom.

159. — La question ne présente pas seulement un intérêt spéculatif. De la théorie adoptée dépend la solution d'un certain nombre de difficultés pratiquement intéressantes :

Sur les points où le droit spécial aux tiers est muet,

11. En principe, l'opposition n'est pas un obstacle à l'exécution des poursuites.

12. Pour la procédure de recouvrement des impôts directs, voir *Notions élémentaires sur les impôts directs*, Ministère des Finances, p. 451-452. — ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, V^o Recouvrement. Thèse BRINCAS.

on appliquera les règles générales des institutions juridiques auxquelles il peut être assimilé ⁽¹³⁾.

Suivant la nature de l'obligation du tiers, les exceptions qu'il pourra opposer à l'Etat, la durée de la prescription de sa dette, ou les garanties dont le Trésor bénéficiera seront différentes. Or cette question des garanties est particulièrement importante en raison du privilège de premier rang dont le Trésor jouit pour le recouvrement des contributions directes : Si le tiers lui doit une véritable dette d'impôts, le Trésor ne peut-il pas se prévaloir contre lui de ce privilège ? Au contraire, si le tiers lui doit ce qu'il devait au redevable, le Trésor ne bénéficie que des garanties attachées à cette créance, soit par la loi, soit par les conventions des parties. Enfin, si l'Etat n'a qu'une créance spéciale d'indemnité, aucune garantie ne doit lui être reconnue sans un texte spécial.

160. — On pourrait en tirer d'autres conséquences encore, relativement à la procédure de poursuite et aux réclamations que le tiers est en droit d'adresser au Trésor. Mais ici, comme on l'a vu, la loi de 1808, telle que la jurisprudence l'interprète, donne une solution précise, décidant que les poursuites sont les mêmes contre le tiers que contre le redevable ⁽¹⁴⁾.

161. — Faut-il, par un raisonnement très simple, conclure aussitôt de cette règle posée pour les poursuites que le tiers doit une véritable dette d'impôts, celle du redevable ? Non, car une assimilation de

13. Voir par. 54 pour les créances insaisissables par exemple.

14. Voir par. 156.

forme, dans un but de simplicité, n'entraîne pas forcément une assimilation de fond : la procédure ne crée pas le droit. De plus, les dispositions exceptionnelles doivent toujours être interprétées strictement, et surtout en matière fiscale, où il est nécessaire de lutter contre les tendances du Trésor à l'empiètement ⁽¹⁵⁾.

162. — Il n'existe pas, à notre connaissance, de théorie d'ensemble sur ce point de droit. Les expressions employées par la loi de 1808, par Durieu, par les circulaires et par la jurisprudence ne sont pas parfaitement précises et se trouvent même parfois contradictoires ⁽¹⁶⁾. On peut cependant essayer de dégager de quelques solutions de détail les idées qui les ont inspirées, ou comparer les règles de la matière avec des règles analogues du droit civil.

163. — A) C'est ainsi qu'on pourrait se demander, en pensant à l'article 577 du Code de procédure civile, si les lois de 1791 et de 1808 ne mettent pas à la charge du tiers qui ne remplit pas ses obligations la dette même de contributions du redevable, à titre d'*indemnité, de peine civile* — comme le tiers saisi, coupable de n'avoir pas fait de déclaration affirmative, est déclaré « débiteur pur et simple des causes de la saisie ». — Mais il faut prendre garde que si, dans le cas tout spécial de l'article 577 du Code de procédure civile, on a tendance à admettre que la peine consiste à rendre

15. *Thèse* ROUGIER, p. 91.

16. Art. 2 loi du 12 novembre 1808.

GARSONNET et CÉZAR-BRU, *Traité de procédure*, t. IV, p. 481.
DURIEU, *Commentaire*, art. 14 et 19 *passim*.

le tiers saisi responsable de la dette même du saisi, avec ses caractères et ses garanties ⁽¹⁷⁾, ce texte est interprété avec rigueur par les tribunaux. Dans le cas où le tiers saisi fait par exemple une déclaration inexacte, il peut être condamné à des dommages et intérêts équivalents au montant de la dette du saisi, mais non pas au paiement de cette dette même, et les garanties tombent ⁽¹⁸⁾.

Or, il n'existe aucune disposition analogue à l'article 577 C. Pr. Civ. relativement à l'obligation des tiers, puisque ni la loi de 1791 ni celle de 1808 ne prévoient de sanction.

Du moment qu'il est certain que le tiers doit un paiement à l'Etat, égal au montant des impôts dont il l'a frustré, on pourrait soutenir qu'il le doit à titre de peine, de dommages-intérêts en réparation du préjudice qu'il lui a causé par sa violation de la loi. Mais on n'a pas le droit de dire, sans un texte, que cette peine consiste à mettre à sa charge la dette même des impôts.

164. — B) Pour permettre au Trésor d'exercer contre le tiers le privilège qu'il avait contre le redevable, la Cour d'Appel de Bordeaux a eu recours, dans un arrêt du 13 juillet 1925 ⁽¹⁹⁾, à une théorie différente. Elle n'a pas soutenu que le tiers devait les impôts du redevable comme s'ils étaient inscrits à son nom, mais que le Trésor avait contre lui « une action directe

17. Dijon, 30 mars 1911. D., 13, 2, 97. Voir cependant GARSONNET et CÉZAR-BRU, *op. cit.*, par. 1429, p. 409 : la dette serait toujours celle du tiers-saisi envers le saisi.

18. Note Faye, sous Dijon précité.

19. J. F., 1925, p. 181.

privilégiée » pour en obtenir le paiement, parce qu'il avait en mains des fonds « *affectés au paiement de ces impôts* ». Voici exactement comment la question s'était posée :

M. R..., débiteur d'impôts sur les bénéfices de guerre, avait remis à une banque des titres à réaliser, en la chargeant de payer ces impôts sur leur montant. La banque réalisa les titres, et, le percepteur lui ayant réclamé les impôts, elle lui écrivit qu'elle les paierait dès qu'elle aurait reçu mainlevée d'une opposition pratiquée par un autre créancier entre ses mains. Puis elle tomba en faillite, et tout son actif liquide fut déposé à la Caisse des dépôts et consignations. Le percepteur demanda le paiement des impôts. Le syndic le refusa, soutenant que R... était créancier chirographaire de la banque pour le produit de la réalisation de ses titres, et que l'Etat, créancier de R..., n'avait pas plus de droits que lui contre la banque. Le Tribunal, puis la Cour donnèrent tort au syndic, parce que « aux termes de l'art. 2 de la loi du 12 novembre 1808, le Trésor public a une action directe privilégiée contre les tiers détenteurs qui deviennent ses débiteurs aux lieu et place du redevable, que la banque était bien dépositaire, et tenue de donner au produit des titres réalisés l'affectation convenue... »

165. — Pour comprendre le caractère particulier de cette solution, il faut la comparer avec celle qui aurait été adoptée si, au lieu d'être le Trésor, le créancier privilégié de R... avait été un employé, ayant formé aux mains de la banque une saisie-arrêt validée avant

la faillite. Si l'on suppose que la faillite soit survenue avant le paiement de cet employé par la banque, et avant une consignation qui aurait détaché cette somme de l'actif propre de celle-ci, l'employé n'aurait pas pu se faire payer sa créance en privilège par le syndic. En effet, la banque ne lui devrait que ce qu'elle devait à R..., le produit d'une vente de titres, et cette créance ne serait pas privilégiée contre elle ⁽²⁰⁾. Et le fait que des fonds auraient été remis à la banque à charge de payer cet employé ne lui permettrait pas de les revendiquer, à défaut d'une individualisation matérielle incontestable, résultant par exemple de ce que des billets se trouveraient dans une enveloppe à son nom, ou que les numéros en auraient été relevés ⁽²¹⁾, ceci en application des règles certaines de la matière : on ne revendique que ce dont on est propriétaire, et on n'est pas propriétaire d'une somme d'argent à prendre dans le patrimoine de son débiteur ⁽²²⁾. On a contre lui une créance, qui n'est privilégiée que si la loi l'ordonne.

166. — Aussi la Cour de Bordeaux n'a-t-elle pas reconnu au Trésor un droit de revendication. Elle a

20. Sur le maintien du caractère de la dette du tiers-saisi. Voir GARSONNET et CÉZAR-BRU, *op. cit.*, t. IV, p. 422. Cass., 8 nov. 47. D., 49, 1, 69.

Il ne faut pas confondre le cas étudié ici avec celui où le jugement de validité d'une saisie survenant avant la faillite non pas du tiers saisi, mais du saisi lui-même, le saisissant aura le droit de se faire payer seul par le tiers saisi in bonis, parce que la créance du saisi lui a été cédée et n'appartient plus à la masse de ses créanciers. Dans l'espèce étudiée, il s'agit du concours des autres créanciers du tiers saisi en faillite.

21. PERCEROU. *Traité des faillites*, p. 159, par. 996 bis.

22. Voir cependant Trib. Civ. Lyon, 20 juin 1884. *Mém. des Perc.*, 1884, p. 538.

Voir plus haut par. 155.

basé son arrêt sur l'idée d'une « affectation spéciale » des fonds au paiement des impôts. Mais encore une fois, ces fonds n'étaient pas matériellement reconnaissables. Existerait-il donc une sorte de patrimoine réservé, intangible, individualisé idéalement sinon matériellement à l'intérieur du patrimoine général du tiers, dont le montant pourrait être prélevé par l'Etat avant toute distribution entre les créanciers de ce tiers, par le seul fait qu'il devait servir à l'extinction d'une dette d'impôt de son créancier ? Il faudrait une disposition expresse pour l'ordonner, et elle n'existe pas.

Cette affectation serait en réalité un privilège du Trésor contre le tiers. Pourquoi l'aurait-il ?

167. — C) La Cour de Bordeaux a précisément fait appel à une autre idée, qu'elle a d'ailleurs peu développée, et qui paraît intéressante : celle d'une « *action directe privilégiée* » accordée à l'Etat contre les tiers par les lois de 1791 et de 1808.

1° Qu'entend-on par une « action directe » ? ⁽²³⁾.

2° Qu'est-ce qu'une « action directe privilégiée » ?

168. — 1° Un créancier jouit d'une action directe, *stricto sensu* ⁽²⁴⁾, lorsqu'il peut s'adresser au débiteur de son débiteur « en son propre nom et de son chef » et lui réclamer « à son profit personnel » l'exécution d'un contrat auquel il a été étranger, « en passant

23. Thèse SOLUS, *L'action directe*, à laquelle sont empruntés les passages entre guillemets au paragraphe suivant.

24. Par opposition avec les actions directes accordées au représentant contre ceux avec lesquels son représentant a contracté : mandat, gestion d'affaires, stipulation pour autrui. SOLUS, *op. cit.*

au-dessus du patrimoine de son débiteur immédiat ».

On voit aussitôt le rapprochement possible avec le droit accordé à l'Etat de demander au tiers, débiteur du contribuable, le paiement de ce que ce tiers devait au contribuable.

Cette action directe est exceptionnelle, puisqu'elle sanctionne une obligation entre deux individus qu'aucun lien contractuel n'a unis, et qu'elle permet à un créancier de recouvrer à son profit la créance de son débiteur contre un tiers, sans recourir à une saisie-arrêt ou à l'exercice de l'action oblique (art. 1166 C. Civ.), suivie d'une demande d'attribution, formes ordinaires de mise en œuvre du droit de gage général des créanciers sur le patrimoine de leur débiteur (2092 C. Civ.).

169. — La jurisprudence ne l'accorde qu'en vertu de textes exprès : au propriétaire contre le sous-locataire (1753 C. Civ.) ; aux ouvriers d'une entreprise contre celui au profit de qui les travaux ont été exécutés (1798 C. Civ.) ; au mandant contre le mandataire substitué (1994 C. Civ.) ; aux médecins dans les cas d'accidents du travail (loi 31 mars 1905, art. 4 ; loi 9 mars 1898, par. 4), et surtout aux victimes des incendies (loi du 19 février 1889, art. 3, al. 2) des accidents du travail (loi du 9 avril 1898, art. 16 et 26) et des accidents d'automobile (loi du 28 mai 1913, art. 2102 C. Civ., par. 8) ⁽²⁵⁾, contre l'assureur de celui qui leur doit la réparation du dommage qu'ils ont subi.

Dans tous ces cas, le sous-débiteur doit payer direc-

²⁵. Civ. 14 juin 1926. D. P., 1927, 1, 57, rapport Colin.

tement sa dette au créancier de son propre créancier, sans aucune forme spéciale de procédure, sans mise en demeure. Le créancier n'a pas à supporter le concours des autres créanciers de son débiteur, dans le patrimoine duquel n'entrent pas les sommes ainsi recouvrées. Le sous-débiteur n'a pas le droit de se libérer en d'autres mains que celles du créancier bénéficiaire de l'action directe, soit à partir de l' « exercice de cette action », lorsqu'elle est considérée comme une faculté, un droit éventuel ⁽²⁶⁾, soit dès la naissance de sa dette, lorsque ce mode de recouvrement a paru normal au législateur ⁽²⁷⁾.

170. — Les auteurs discutent sur la nature et la cause de cette action ⁽²⁸⁾. La matière est difficile et son examen sortirait du cadre de cette étude. D'une manière générale on peut dire ⁽²⁹⁾ que l'action directe et le devoir de rétention qui l'accompagne constituent « une garantie spéciale, qui se suffit à elle-même, et que la loi a créée au profit d'un créancier qui lui a paru intéressant » ⁽³⁰⁾. Par l'effet de la loi, il s'opère

26. Cas des art. 1753, 1798, 1994 C. Civ., sauf à savoir si, pour que l'action soit « exercée », une demande en justice est nécessaire. Dans le cas de l'article 1753 C. Civ. un arrêt de Cass. Civ., 7 juillet 1873, *D.*, 73, 1, 412, se contente d'un commandement.

27. Cas des actions directes contre les assureurs.

28. Thèse SOLUS précitée.

Note JOSSERAND, *D. P.*, 1927, 1, 57.

Note ROUAST, sous Civ., 29, 10, 29. *D. P.*, 1930, 1, 33.

J. PERROUD, *L'action directe de la partie lésée contre les Compagnies d'assurances étrangères*. Revue générale des Assurances terrestres, janvier-février 1931.

M. PICARD, *L'action directe de la victime d'un accident contre l'assureur et l'inopposabilité des déchéances postérieures à l'accident*. Revue précitée, 1930.

29. J. PERROUD, *op. cit.*, p. 6.

30. En général parce que le droit du débiteur contre le sous-débiteur constitue pour le premier un enrichissement dont la cause est l'appauvrissement du créancier originaire, ou le préjudice souffert par lui (thèse Solus).

un transport ⁽³¹⁾ ou une attribution ⁽³²⁾ au profit du créancier de la créance du débiteur contre le sous-débiteur.

171. — Il n'est pas extraordinaire qu'une garantie de même nature ait été accordée à l'Etat pour le recouvrement des impôts, créance qui peut paraître au législateur intéressante au premier chef. Dans le droit créé par les lois de 1791 et de 1808, nous retrouvons les caractéristiques de l'action directe : la possibilité de se faire payer par le sous-débiteur sans procédure spéciale ; le devoir de rétention, dès la réception des fonds pour le détenteur public, dès la demande pour tous les autres ; l'inopposabilité des exceptions postérieures ; et même plus particulièrement la dispense de prouver l'insolvabilité du débiteur et même de le mettre en cause, la nécessité que la créance soit exigible et que les droits du débiteur n'aient pas encore été exercés.

172. — On se rappelle que nous nous sommes demandé ce que le tiers devait à l'Etat, et pourquoi il le lui devait. Si l'Etat a contre le tiers la garantie particulière d'une action directe, elle emporte pour lui transport légal et exclusif de la créance du contribuable contre le tiers. Le tiers doit donc à l'Etat ce qu'il devait au contribuable.

173. — 2° Mais la Cour de Bordeaux, dans son arrêt du 13 juillet 1925, parlait d'une « action directe

31. Thèse DEBRAY. *Priviège sur les créances et actions directes* cité par M. PICARD, *op. cit.*

32. J. PERROUD, *op. cit.*, p. 12.

privilégiée » de l'Etat contre le tiers. Remarquons tout d'abord que les mots « action privilégiée » ne figurent nulle part dans la loi. Le fait seul de reconnaître à l'Etat une action directe contre le tiers emporte-t-il à son profit un privilège particulier opposable aux autres créanciers de ce tiers ?

L'action directe est une faveur en ce sens qu'elle permet l'emploi de formes de recouvrement simplifiées, et qu'elle donne au créancier, à côté de son débiteur insolvable, un second débiteur solvable. Elle est aussi et surtout une faveur parce qu'elle permet au créancier de recevoir ce qui était dû par le sous-débiteur au débiteur sans passer par le patrimoine de ce dernier, et sans avoir à subir le concours de ses autres créanciers. A ce point de vue d'ailleurs, elle n'apporte rien à l'Etat puisqu'il peut faire valoir contre les créanciers du contribuable un privilège de premier rang.

Mais dans aucun cas le créancier direct ne peut demander au sous-débiteur autre chose que ce qu'il devait au débiteur originaire. S'il y a transport ou attribution de créance, il n'y a pas novation de créance (33). La dette du sous-débiteur (dans le cas qui nous occupe, celle du tiers débiteur ou détenteur) demeure donc la même, avec son caractère et ses garanties propres. Elle ne peut pas être privilégiée par le fait seul qu'elle est recouvrée par l'Etat. Dans le cas

33. PICARD, *op. cit.*, p. 15 « Le droit de la victime, l'action qui lui est accordée portent sur la créance de l'assuré contre l'assureur... telle qu'elle résulte du contrat, avec ses modalités, ses causes de nullité, ses déchéances ».

SOLUS, *op. cit.* « L'étendue (du droit direct) se mesure à ce qu'est à ce moment la créance du débiteur immédiat contre le sous-débiteur ».

de faillite du tiers, l'Etat, créancier direct, devra subir les priorités et les concours qui auraient été opposables au contribuable, son débiteur.

174. — D) L'action directe accordée au Trésor lui permet ainsi d'obtenir, par l'effet de la loi, le résultat qu'un créancier ordinaire aurait atteint par une procédure de *saisie-arrêt* : l'immobilisation créée par l'exploit de saisie résulte du devoir de rétention imposé au tiers ; la demande de la loi de 1808 opère le transport de créance qui est la conséquence du jugement de validité définitif et signifié au tiers saisi, ou du paiement effectué au mépris de la saisie.

Les auteurs qui se sont occupés des lois de 1791 et de 1808 ont toujours remarqué les rapports de ces deux procédures ⁽³⁴⁾. Durieu estimait que la seule différence entre elles venait de ce que le Trésor n'avait pas besoin de demander par jugement une cession de créance qui ne pouvait lui être refusée en raison de sa priorité ⁽³⁵⁾. Analysant les droits du Trésor contre

34. *Pour la loi de 1791 :*

Notions élémentaires sur les impôts directs, p. 449. « C'est donc en quelque sorte une saisie-arrêt permanente que la loi organise... »

DURIEU, *Commentaire*, p. 301 : « Une sorte de saisie-arrêt légale qui frappe d'office... »

Dictionnaire des Percepteurs. V^o Dépositaires et débiteurs : « Cette disposition crée... une sorte de mainmise ou de saisie-arrêt... »

Trib. Civ., Lyon, 20, 6, 84. *Mém. des Perc.*, 1884, p. 538 : « Une sorte de saisie-arrêt légale. »

Pour la loi de 1808 :

DURIEU, *op. cit.* : « Evite la saisie-arrêt... donne l'autorisation (d'exiger la délivrance) ». »

GARSONNET, *op. cit.*, p. 481 : « L'art. 2 de la loi du 12 novembre 1808 apporte une notable exception aux principes généraux de la saisie-arrêt ». »

35. DURIEU, *Commentaire*, art. 14, p. 298.

les tiers dans deux articles du *Mémorial des Percepteurs* ⁽³⁶⁾, il concluait que ces droits étaient exactement ceux des contribuables contre leurs propres débiteurs.

Mais la théorie des actions directes considérées comme des garanties spéciales n'étant pas encore développée et précisée, on pouvait se demander si cette procédure propre au Trésor devait être considérée comme une forme particulière et très simplifiée de la saisie, emportant l'application des mêmes règles de fond, dans tous les cas où les lois de 1791 et de 1808 ne donnaient pas de solution. La tendance actuelle de l'Administration est contraire à cette interprétation de ses droits ⁽³⁷⁾. Et, en effet, l'explication des droits du Trésor par la garantie d'une action directe est plus juridique et plus satisfaisante que celle d'une saisie si simplifiée que, dans le cas de la loi de 1808, la demande au tiers remplacerait toute la procédure, y compris le jugement de validité, et que, dans le cas de la loi de 1791, la saisie serait « légale et virtuelle » et résulterait du seul fait de la détention.

175. — Cette analyse des droits du Trésor nous permet de répondre aux questions pratiques que nous nous étions posées ⁽³⁸⁾.

36. *Mém. des Perc.*, 1842, p. 88. Le Trésor poursuivant le locataire du contribuable ne peut se prévaloir que du privilège du bailleur.

Mém. des Perc., 1843, p. 132. Le Trésor frustré des impôts par un commissaire-priseur ensuite d'une vente, peut exercer sur la bourse commune de ces officiers ministériels les mêmes droits que le propriétaire des meubles vendus auquel le commissaire-priseur n'aurait pas remis le produit de la vente.

37. Voir par. 52, Circulaire, 20 déc. 1918. *Mém. des Perc.*, 1919, p. 9.

38. Voir par. 159.

1° Puisque les règles de la saisie ne sont pas applicables à l'action spéciale du Trésor contre les tiers, les insaisissabilités ne peuvent pas, en principe, lui être opposées, car elles constituent un droit exceptionnel et donc étroit.

2° Le tiers doit à l'Etat ce qu'il devait au contribuable et non pas une dette d'impôts. Il peut donc opposer à l'action de l'Etat contre lui les mêmes exceptions qu'il aurait opposées à l'action de son créancier, le contribuable, appréciées au jour du transport de la créance. D'autre part, l'Etat ne bénéficie contre le tiers que des privilèges et des garanties qui étaient attachés à la créance du contribuable contre ce dernier. Il ne peut pas se prévaloir contre le tiers de son privilège général de premier rang sur les biens des contribuables.

176. — Il y aurait peut-être à déduire de cette étude une autre conséquence, assez curieuse : Nous avons vu ⁽³⁹⁾ que les partisans de l'idée d'une abrogation de la loi de 1791 par celle de 1808 avaient soutenu que, la seconde portant sur le même point de droit que la première, et donnant une solution différente, l'avait forcément abrogée. A ceci, la théorie qui a prévalu répondait : Non. La première impose une rétention, la seconde ordonne un paiement. Elles sont différentes et se complètent. Elles doivent donc subsister l'une et l'autre.

Mais nous avons analysé l'obligation créée par la loi de 1791 en un devoir de rétention absolu, dès la

39. Par. 22.

naissance de la dette, imposé à l'origine à « tous les dépositaires de deniers », la restriction aux « dépositaires publics » n'ayant été faite que par la pratique. Or, la Cour de Cassation conclut du devoir de rétention à l'existence d'une action directe (Civ. 14 juin 1926) ⁽⁴⁰⁾. La loi de 1791 aurait donc créé au profit de l'Etat une action directe avec un devoir de rétention absolu, contre tous les tiers dépositaires. Dans ce cas, la loi de 1808, qui a donné la même action à l'Etat contre les mêmes tiers, mais en ne leur imposant le devoir de rétention qu'à partir de la demande qui leur est faite, a donné une solution différente sur le même point de droit. Elle a donc abrogé la loi de 1791.

On pourrait objecter que la loi de 1791 donne aux tiers l'autorisation de payer les impôts sans donner au Trésor le droit de les y contraindre. Mais l'autorisation de payer avant poursuite n'est pas contradictoire avec le droit de poursuivre, et celui-ci résulte du seul devoir de rétention ⁽⁴¹⁾.

40. *D.*, 1927, 1, 57. — *S.*, 1927, 1, 25.

41. On pourrait objecter aussi que le législateur de 1791 n'a pas pensé à organiser une action directe. Mais le législateur du Code Civil n'y a pas pensé non plus (voir Thèse Solus) dans les cas des art. 1753, 1798, 1994 C. Civ. et la théorie de l'action directe ne leur en est pas moins appliquée par la jurisprudence.

QUATRIÈME PARTIE

CONTENTIEUX

177. — Si le détenteur refuse de payer les impôts, ou ne répond pas à la demande qui lui est adressée, le Trésor le poursuit comme il poursuivrait le redevable lui-même. Mais il est à prévoir que le tiers avait des motifs pour ne pas céder à la première injonction, et que, sous la menace de poursuites personnelles, il se décidera à les faire valoir. Il formera donc opposition au commandement qui doit précéder l'exécution de ses biens, et les Tribunaux seront saisis de la difficulté.

1° Quelles seront les règles spéciales de compétence à appliquer ?

2° Quels seront les recours ouverts au détenteur, soit contre l'Etat, soit contre le contribuable, soit contre d'autres créanciers de ce dernier, payés par erreur ?

3° Dans quels cas des dommages et intérêts pourront-ils être accordés pour instance abusive ?

CHAPITRE PREMIER

Compétence

SECTION I. — Règles générales

178. — Les tiers débiteurs ou détenteurs étant assimilés aux contribuables en ce qui concerne la forme des poursuites à exercer contre eux, les règles générales de compétence en matière de contributions directes doivent leur être appliquées en cas de litige.

Durieu en expose ainsi le principe : « Toutes les fois que la contestation doit être décidée par l'application des règles spéciales établies par le législateur pour le recouvrement de l'impôt, c'est aux Conseils de Préfecture à en connaître. C'est aux Tribunaux Civils à prononcer lorsque la contestation exige l'application des dispositions du droit commun » (1).

En conséquence, les tribunaux administratifs con-

1. DURIEU, *Commentaire*, art. 19, p. 377.

Thèse BRINCAS, V^o Contentieux.

Conclusions REVERCHON sous Cass., 19 mars 1873, cité par VIGNES, *Traité des impôts*, 2^e édition, t. I, p. 93.

naissent de tout ce qui touche à l'assiette de l'impôt, à son établissement, et aux voies d'exécution spéciales au droit fiscal. Les difficultés relatives aux voies d'exécution ordinaires reviennent aux tribunaux civils.

Une circulaire administrative du 19 février 1877, modifiant l'article 19 du règlement de 1839, précise la portée de cette règle : « Les réclamations concernant la perception des contributions directes sont du ressort de l'autorité administrative. Les poursuites auxquelles cette perception donne lieu ressortissent, savoir : la sommation avec frais à l'autorité administrative, et les autres actes de poursuite, à partir du commandement, aux tribunaux ordinaires » (2).

179. — Ainsi, tant qu'un commandement n'a pas été signifié au redevable, les tribunaux administratifs sont seuls compétents. Après la signification du commandement, ils le demeurent pour le fond du droit et la validité des poursuites antérieures, mais les tribunaux civils peuvent seuls se prononcer sur la validité du commandement lui-même et des actes d'exécution postérieurs. Cependant, afin d'éviter un conflit d'attributions, le tribunal civil ne peut pas annuler un commandement pour erreur sur l'imposition, de même que le Conseil de Préfecture, faisant droit à une demande en décharge sur un impôt, ne peut pas annuler les actes de poursuite judiciaire commencés pour le recouvrement de cet impôt. En cet état de la procédure, le débiteur doit donc saisir le Conseil de

2. Circulaire n° 1241 de la Direction générale des contributions. Civ. 10 décembre 1900. *D.*, 01, 1, 279 ; *S.*, 07, 1, 307. Civ., 20 juillet 1903. *D.*, 04, 1, 42 ; *S.*, 07, 1, 307.

Préfecture du fond, par une demande en décharge, ou en réduction, ou en annulation des poursuites administratives, et former opposition au commandement devant le Tribunal civil, en l'informant que le Conseil de Préfecture connaît du fond. Le Tribunal civil, saisi dans ces conditions, ne peut pas se déclarer incompétent, et il surseoit à statuer sur la validité du commandement jusqu'à la décision du Tribunal administratif qui lui fournit les éléments de la sienne. Il en résulte que les Tribunaux civils ne peuvent jamais ordonner une suspension de poursuites si l'opposition est basée sur des motifs tenant au fond du droit, ou pour la seule raison qu'une opposition a été formée ⁽³⁾.

SECTION II. — Applications particulières

180. — En application de ces principes, toutes les fois qu'il s'agit de règlements entre les tiers et les contribuables, ou entre les tiers et d'autres créanciers, les tribunaux administratifs sont incompétents. Ils n'ont en effet d'utilité que si le Trésor est intéressé à la contestation ⁽⁴⁾. De plus, les difficultés à trancher sont forcément de nature civile.

3. Trib. Confl., 30 avril 1898. *D.*, 99, 3, 95.

C. E., 6 mars 1908. *D.*, 09, 3, 113 ; *S.*, 10, 3, 69. Rapport de TARDIEU, commissaire du Gouvernement, sur pourvoi DIEUPART (2 arrêts).

Article de M. PÉLEGRY, *Revue du Trésor*, 1923, p. 550.

Trib. Civil Lyon, 20, 1, 1910. *D.*, 1914, 5, 20 ; *S.*, 10, 2, 184.

Trib. Civil Marseille, 3, 7, 1918. *Mém. des Perc.*, 1918, p. 313.

Aix, 12 janvier 1911. *S.*, 11, 2, 220.

Paris, 27, 1, 1924. *Revue du Trésor*, 1924, p. 313.

Civ., 17, 10, 1922. *Mém. des Perc.*, 15, 1, 23, p. 17. *S.*, 23, 1, 266.

Civ., 13, 3, 1929. *Revue du Trésor*, 1929, p. 406.

Cass., 2, 12, 1924. *S.*, 25, 1, 172.

4. DURIEU, *Commentaire*, art. 19.

181. — Pour tous les débats qui s'élèvent entre les tiers détenteurs et le Trésor, la compétence résulte de la nature de la difficulté ⁽⁵⁾.

Si donc le tiers détenteur, sans contester son obligation ni sa qualité, oppose au percepteur des moyens de fond personnels au redevable, agissant aux lieu et place de ce dernier, les tribunaux administratifs sont compétents ; par exemple, pour une contestation sur la quotité de l'impôt (présentant le caractère d'une demande en décharge ou en réduction), ou sur son exigibilité, ou sur la régularité du rôle ⁽⁶⁾.

182. — Si au contraire le tiers discute sa qualité de détenteur, la provenance ou la propriété des deniers, les tribunaux civils sont seuls juges, car il se pose une question de droit commun, celle de la nature des rapports du tiers avec le contribuable. Le tiers, n'étant responsable des impôts que s'il est détenteur, demeure justiciable des tribunaux civils tant que sa détention n'est pas établie ⁽⁷⁾. Il en est de même, pour l'application de la loi de 1791, dans le cas où le tiers conteste son caractère de détenteur public, par exemple ensuite d'une vente volontaire de meubles par un commissaire-priseur ou d'une vente à terme par le même officier ministériel ⁽⁸⁾.

5. Réquisitoire MOURRE, sous Cass., 21 avril 1819. DURIEU, *op. cit.*, t. II, p. 97.

6. C. E., 25 mars 1898. *D.*, 1899, 5, 199, N° 4. *S.*, 1900, 3, 24. Trib. Civ. Seine, 15 février 1905. *Mém. des Perc.*, 1905, p. 274.

C. E., 11 mars 1921. *Revue du Trésor*, 1921, p. 211.

DALLOZ, *Code des lois politiques et administratives*, V° Contestation, compétence, tiers.

7. Riom, 4 mai 1852. *D.*, 52, 2, 229.

C. E., 3 avril 1856. *D.*, 57, 3, 50 ; *S.*, 57, 2, 237.

Trib. Civ. Annecy, 7 août 1885. *Mém. des Perc.*, 1886, p. 508.

8. Voir par. 109.

183. — Durieu ⁽⁹⁾ distingue nettement, au point de vue de la compétence, les cas où le tiers discute sa qualité, et ceux où la difficulté porte sur le principe même de son obligation. Puisque celle-ci résulte de dispositions spéciales au droit fiscal, les lois de 1791 et de 1808, il estime que les tribunaux administratifs doivent en connaître. Suivant cette théorie, ils seraient compétents pour décider si un détenteur public, après s'être dessaisi, peut être déclaré responsable d'impôts qui ne lui ont pas été réclamés — quels sont les détenteurs publics visés par la loi de 1791 — plus généralement, si une contrainte peut être décernée contre un tiers déclaré responsable (détenteur, fermier, propriétaire), bien qu'il ne figure pas nominativement sur le rôle, ou si le détenteur poursuivi peut exiger que le contribuable soit lui-même mis en demeure, ou que le percepteur justifie de son insolvabilité.

184. — Cependant, la jurisprudence s'est fixée dans un autre sens, et la compétence des tribunaux civils paraît être la règle :

Un arrêt du Conseil d'Etat du 16 juillet 1872 ⁽¹⁰⁾ décide que « la question de savoir si l'huissier qui s'est dessaisi des deniers affectés au privilège du Trésor sans demander la justification du paiement des contributions, est responsable du paiement de ces contributions, est du ressort exclusif de l'autorité judiciaire ». L'Administration n'a pas élevé le conflit en 1883 et en 1915 lorsque, sur opposition formée à commandement par des tiers détenteurs, les tribunaux

9. Article 14, *op. cit.* De même BRINCAS, *thèse*, V^o Compétence.

10. *Mém. des Perc.*, 1874, p. 142.

civils ont été saisis de la question de savoir si la loi de 1791 était abrogée par celle de 1808 — ou si les percepteurs pouvaient poursuivre les tiers personnellement quand ils n'obtempéraient pas à leur demande, sans prendre jugement contre eux. Cependant, elle estimait ces questions importantes puisqu'elle les a portées jusqu'à la Cour de Cassation ⁽¹¹⁾. Elle accepte donc la compétence civile pour les questions relatives au principe et à l'étendue de l'obligation spéciale des tiers ⁽¹²⁾.

185. — Cette solution, différente de celle qu'avait adoptée Durieu, s'explique et se justifie par la connexité qui existe entre l'obligation des tiers et le privilège du Trésor.

La compétence des tribunaux civils n'est pas discutée pour tout ce qui concerne ce privilège. Durieu la pose en principe ⁽¹³⁾, le Conseil d'Etat suit cette doctrine ⁽¹⁴⁾, et la Cour de Cassation a eu récemment l'occasion, à propos de l'impôt sur le chiffre d'affaires, de la préciser très nettement, déclarant que toute contestation sur l'existence d'une sûreté spéciale pour le recouvrement de l'impôt porte sur « une pure ques-

11. Civ. 21 mai 1883. *D.*, 84, 1, 271 ; *S.*, 83, 1, 401.

Civ. 23 juin 1915. *D.*, 21, 1, 118 ; *S.*, 21, 1, 57.

12. C. E. 29 janvier 1898. *D.*, 99, 5, 199, n° 42 ; *S.*, 99, 3, 120.

C. E. 26 mai 1909. *D.*, 1911, 5, 35 ; *S.*, 11, 3, 163.

Conseil de Préfecture Charente, 12, 2, 1904. *Mém. des Perc.*, 1904, p. 106.

Notions élémentaires sur les impôts directs. Ministère des Finances, p. 450 : « Toutes les contestations relatives à l'existence du privilège du Trésor, aux biens sur lesquels il porte, à son exercice, et notamment aux obligations des tiers détenteurs, sont de la compétence exclusive des tribunaux civils. »

13. *Op. cit.*, art. 19.

14. C. E. 18 juillet 1838. DURIEU, *op. cit.*, t. II, p. 145. *S.*, 1839, 2, 170.

tion de droit civil » et ressortît à la compétence des tribunaux judiciaires ⁽¹⁵⁾.

Or, l'obligation mise à la charge des tiers par la loi de 1808 est posée par cette loi comme un accessoire du privilège du Trésor, comme sa conséquence. On a vu que, de même, la loi de 1791 n'est applicable que dans les cas où il y a privilège. Tous les commentateurs des deux lois ont vu dans le caractère privilégié de l'impôt, dans le fait qu'il prime toutes les autres créances, la base et l'explication de l'obligation des tiers. Les tribunaux civils et administratifs ont donc été naturellement amenés à considérer que les mêmes règles de compétence devaient s'appliquer.

186. — Quelques difficultés peuvent naître du fait de la faillite, et de l'attribution de compétence qui en résulte aux tribunaux de commerce (art. 635 Code de Commerce). Mais il faut se rappeler que seules les actions « nées de la faillite » sont réservées aux tribunaux de commerce, et que, d'autre part, les percepteurs, pour les impôts privilégiés, n'ont pas à suivre la procédure spéciale de la faillite et peuvent l'ignorer. Ainsi, les questions relatives à l'établissement de l'impôt demeureront soumises aux tribunaux administratifs, et les litiges sur l'obligation des tiers, leur qualité, la propriété des fonds ou le privilège du Trésor seront portés devant les tribunaux civils ⁽¹⁶⁾.

15. Civ. 16 mars 1927 J. F., 1927, p. 79.

Paris, 1^{er} février 1926. *Bulletin des Contributions directes et du cadastre*, 1926, p. 383.

16. C. E. 4 juin 1870. D., 71, 3, 76.

Civ. 17 avril 1926. D. P., 1927, 1, 45.

Il faudrait supposer une dette d'impôts non privilégiée pour que la procédure de faillite fût opposable à l'Etat. Mais dans ce cas les lois de 1791 et de 1808 ne s'appliqueraient pas.

187. — Enfin, la question de la compétence est particulièrement délicate en ce qui concerne les demandes en dommages et intérêts sur instances abusives.

D'une manière générale, on peut dire que les tribunaux administratifs sont seuls compétents pour connaître de ces demandes, si elles sont formées contre l'Etat en raison des faits de ses agents, et si elles sont formées contre les agents eux-mêmes à la suite d'une faute de service⁽¹⁷⁾. Par contre, les tribunaux civils connaissent des demandes qui sont la conséquence de faits personnels aux agents, « se détachant de l'acte administratif proprement dit ».

Les principales difficultés de la matière proviennent de la subtilité de la distinction à faire entre la faute de service et la faute personnelle.

D'autre part, la Cour de Cassation⁽¹⁸⁾ estime que, même dans le cas où l'agent de l'Etat a commis une faute de service, les tribunaux civils devront connaître de la demande en dommages et intérêts formée contre lui si l'acte préjudiciable dont cette demande est la conséquence entre dans leur compétence. En effet, la règle générale de la compétence administrative pour ces demandes a été posée parce que, normalement, les actes de service des agents de l'Etat sont des actes administratifs. ressortissant aux tribunaux administratifs. Mais nous avons vu que toutes les questions

17. Trib. Conflits, 27 juin 1903. *Mém. des Perc.*, 1903, p. 356.
Rouen, 27 juillet 1910. *Mém. des Perc.*, 1911, p. 281.

18. Civ. 17 déc. 1919.D., 1920, 1, 6 ; S., 1921, 1, 63 réformant Limoges, 12 janvier 1914.

Même solution en matière de contributions indirectes. *Rép. DALLOZ*, V^o Compétence administrative, par. 376.

Civ., 31 déc. 1873. *Mém. des Perc.*, 1881, p. 177 et note.

relatives au privilège du Trésor, à ses droits contre les tiers, et aux actes d'exécution postérieurs au commandement sont de la compétence des tribunaux civils. Il est logique qu'ils connaissent aussi de leurs conséquences. La Cour de Cassation l'a décidé à propos d'une demande en dommages et intérêts qui résultait de l'annulation d'un commandement ⁽¹⁹⁾.

19. Pour le fond, voir par. 206.

CHAPITRE II

Recours

188. — Quels droits les tiers détenteurs ou débiteurs peuvent-ils faire valoir : 1° contre l'Etat qui les poursuit ou qu'ils ont payé à tort ; 2° contre le véritable débiteur d'impôts s'ils ont acquitté sa dette ; 3° contre d'autres créanciers s'ils les ont désintéressés avant leur rang ?

SECTION I. — Recours contre l'Etat

189. — Le tiers débiteur peut refuser de payer les impôts qui lui sont réclamés, soit pour des motifs propres au redevable, s'il estime que ces impôts ne sont pas exigibles ou qu'ils ont été mal établis, soit pour des motifs personnels, s'il discute sa qualité de détenteur ou de débiteur, ou s'il soutient qu'il n'est pas responsable de tel impôt, en raison de sa nature ou de sa date.

Mais pour obtenir décharge ou réduction d'impôts,

et remboursement s'il y a lieu, les contribuables doivent observer une procédure spéciale. Quelles sont les règles applicables aux tiers ?

a) DEMANDES EN DÉCHARGE OU RÉDUCTION

190. — L'Administration des contributions directes n'accepte les réclamations des contribuables que dans des conditions précises de forme et de délai :

Les réclamations doivent être formulées à la mairie par les contribuables eux-mêmes, qui les consignent sur un registre à cet usage, ou établies sur timbre et adressées à la direction des contributions directes dont dépend le lieu de l'imposition ⁽¹⁾. Dans ce dernier cas, les contribuables peuvent être représentés par un mandataire légal, général ⁽²⁾ ou spécial, justifiant de sa qualité au moins par un pouvoir sur papier timbré et enregistré.

Ces réclamations ne sont recevables à la mairie que dans le délai d'un mois, et à la direction des contributions directes que dans le délai de trois mois, à partir en général du premier jour du mois qui suit celui de la mise en recouvrement du rôle ⁽³⁾. Dans le cas où des impositions forment faux ou double emploi pour l'intégralité de la cote, les délais courent à

1. Loi du 27 décembre 1927, art. 10. *Convention*, p. 17.

2. C. E. 15 nov. 1929. *Gaz. Pal.*, 1930, 1, 12.

Les syndics de faillite tiennent de leurs fonctions mêmes le droit d'administrer les intérêts du contribuable failli. Ils sont donc considérés comme titulaires d'un pouvoir général. Il suffira qu'ils justifient de leur qualité de syndic (au besoin par un extrait du jugement qui les a nommés). Mais les liquidateurs judiciaires ne peuvent pas agir seuls. *Convention*, pp. 12, 15, 24.

3. Lois du 13 juillet 1903, art. 17 ; 31 décembre 1921, art. 20 ; Décret du 16 novembre 1926.

partir de la connaissance officielle qu'en a le contribuable, en particulier par l'exercice de poursuites contre lui ⁽⁴⁾.

191. — L'Administration se montre très rigoureuse pour l'observation de ces règles de forme :

Elle refuse les réclamations tardives ou irrégulières.

Elle est particulièrement sévère pour les demandes formées par des tiers sans mandat, et les rejette même dans des cas où ils auraient un intérêt certain à obtenir la décharge ⁽⁵⁾. Une des difficultés soumises de ce fait au Conseil d'Etat est intéressante à étudier, en raison de ses conséquences pour les tiers détenteurs publics: Il arrive fréquemment que des propriétaires fassent saisir et vendre les meubles de leurs fermiers ou locataires, pour se couvrir des loyers et fermages qui leur sont dus. Le commissaire-priseur paie d'abord, sur le produit de la vente, les impôts arriérés, et le solde se trouve insuffisant pour désintéresser le propriétaire. Le contribuable, s'il est insolvable et négligent, ne voit aucun intérêt à demander la décharge de contributions mal imposées, dont son propriétaire profitera seul. Ce propriétaire n'est-il pas recevable à former lui-même la demande ? Le Conseil d'Etat l'a d'abord

4. Règles spéciales pour la patente (Loi du 15 juillet 1880, art. 28, faillite. Loi du 8 août 1890, art. 30, liquidation judiciaire.)

5. Tiers condamné judiciairement à acquitter la contribution d'un autre. C. E. 22 janvier 1868. *D.*, 68, 3, 103 ; *S.*, 68, 2, 360.

Fermier ou locataire chargé par son bail de certains impôts. C. E., 15 mars 1844. *D.*, 45, 3, 70.

C. E., 7 janvier 1857. *D.*, 57, 3, 59.

Associé après dissolution de la société. C. E., 20 déc. 1918. *S.*, 21, 3, 57.

admis⁽⁶⁾, mais, sur observations du Ministre des finances, il fit bientôt une distinction entre le cas où le paiement des impôts avait été demandé au commissaire-priseur par application de la loi du 12 novembre 1808, et celui où le commissaire-priseur l'avait effectué de sa propre initiative⁽⁷⁾, refusant alors la réclamation du propriétaire⁽⁸⁾. Actuellement, il semble même la refuser toutes les fois que le propriétaire n'a pas payé les impôts sur des poursuites dirigées directement contre lui, par application de la loi du 15 juillet 1880, art. 30⁽⁹⁾. Le propriétaire n'a donc d'autre recours que de contester le bien-fondé du paiement de ces impôts par le commissaire-priseur. Mais celui-ci, et plus généralement tous les tiers détenteurs ou débiteurs, publics et privés, peuvent-ils former de leur propre chef et sans mandat une demande en décharge ou en réduction, et à quelles conditions ?

192. — L'Administration accepte les réclamations de tous ceux qui, sans être inscrits au rôle, ont été contraints de payer un impôt pour autrui, soit en vertu de dispositions légales, soit parce que des pour-

6. C. E. 22 mai 1874. *D.*, 75, 3, 42 ; *S.*, 76, 2, 96.

C. E. 14 mars 1884. *D.*, 85, 5, 131 ; *S.*, 86, 3, 1.

C. E. 14 mai 1886. *D.*, 87, 3, 93 ; *S.*, 88, 3, 13.

7. Il est possible que cette distinction résulte de ce que la loi de 1791 était alors discutée.

8. C. E. 4 juillet 1879. *D.*, 79, 3, 110 et note.

C. E. 16 juillet 1886. *D.*, 87, 3, 120.

9 C. E. 31 octobre 1890. *D.*, 92, 5, 196.

C. E. 27 mai 1892. *D.*, 93, 5, 173.

C. E., 18 mars 1899. *Mém. des Perc.*, 1900, p. 205.

Voir cependant, en réaction contre cette jurisprudence C. E. 1^{er} juillet 1900. *Mém. des Perc.*, 1901, p. 222, pour la patente argument des mots : « partie intéressée ».

suites ont été commencées contre eux ⁽¹⁰⁾. Or, les tiers débiteurs et détenteurs sont bien tenus directement, en vertu de deux lois fiscales, du paiement de l'impôt pour d'autres. Ils doivent donc être admis à réclamer. D'ailleurs, ce droit découle rigoureusement pour eux des termes mêmes de la loi de 1808, qui dispose que « les quittances des percepteurs pour les sommes *légitimement* dues leur seront allouées en compte ». Une contribution mal imposée n'est pas légitimement due. Si le redevable peut critiquer le paiement par le tiers de cette imposition, et refuser de lui en tenir compte, le tiers doit pouvoir la discuter ⁽¹¹⁾.

Enfin, on peut dire encore que le tiers est tenu avec le contribuable et pour lui au paiement de l'impôt, et qu'il doit être par conséquent subrogé à ses droits vis-à-vis de l'Etat ⁽¹²⁾.

193. — Puisque les tiers peuvent former sans mandat les mêmes réclamations que les contribuables, il paraît normal qu'ils soient soumis aux mêmes conditions de forme et de délai. Mais ce délai aura-t-il contre eux le même point de départ que contre le redevable, et s'il est expiré pour ce dernier, le sera-t-il aussi pour eux — ou bien ne court-il à leur égard que du jour où il leur est possible d'agir ?

10. DALLOZ. *Code des lois politiques et administratives*, V^e Contributions directes. Réclamations. Qualité.

Note sous C. E., 22 janvier 1886. D., 87, 3, 63.

Noté sous C. E., 19 novembre 1880. D., 82, 3, 18.

C. E., 28 janvier 1887, Arg. mots « dont il n'était pas responsable ». D., 88, 5, 142.

11. DURIEU, art. 14, p. 300.

12. DURIEU, *id.*

Voir cependant contra C. E. 21 mai 1930. *Gaz. Pal.*, 1931, 1, 190.

Un certain nombre de décisions, relatives à des cas de faillite ou de succession, ne permettent pas aux syndics ou aux séquestres de demander la décharge d'une imposition si les délais de réclamation sont expirés pour le redevable lui-même ou pour ses créanciers ou héritiers ⁽¹³⁾. Ces décisions s'appuient sur ce que les syndics ou les séquestres ne peuvent avoir plus de droits que ceux qu'ils représentent.

Mais il semble qu'il faille faire une distinction entre le cas où ils agissent à titre de mandataires du redevable et de ses créanciers, au nom de ces derniers « ès qualités », et ceux où ils sont poursuivis comme débiteurs personnels, tenus en même temps que le redevable. Le Conseil d'Etat admet que ceux qui sont tenus pour autrui, et qui n'ont pas pu avoir connaissance du rôle dont on les tient responsables peuvent réclamer pendant trois mois à partir du moment où ce rôle leur est officiellement dénoncé ⁽¹⁴⁾. Il devrait normalement en être de même pour les tiers détenteurs ou débiteurs. Un arrêt du Conseil d'Etat du 13 mars 1921 l'a admis d'ailleurs, dans un cas où le percepteur avait réclaté à un débiteur du contribuable des impositions qui n'étaient pas exigibles ⁽¹⁵⁾.

13. C. E. 9 mars 1900. D., 1901, 5, 176 et réf. citées.

C. E. 30 mai 1924. J. F., 1927, p. 37.

Malgré la demande expresse des syndics de Paris, l'administration a refusé de prolonger ce délai (*Convention*, p. 18).

14. Voir jurisprudence pour la femme mariée responsable de la cote mobilière : C. E. 6 mars 1908. D. 09, 3, 113. Trib. Civ., Lyon, 20 janvier 1910. D., 14, 5, 20.

Pour la veuve d'un contribuable : C. E. 16 février 1883. D., 84, 5, 130.

Pour les cotes formant faux ou double emploi : C. E. 14 mai 1926. D. P., 28, 3, 44.

Pour les propriétaires et principaux locataires. *Notions élémentaires sur les impôts directs*. Min. des Finances, p. 464 ; C. E. 6 mars 1885 et 3 juillet 1885. D., 86, 3, 93 et réf. citées.

15. C. E. 11 mars 1921. *Mém. des Perc.*, 15 avril 1921, p. 144.

194. — Une difficulté pratique subsistera d'ailleurs toujours pour les tiers : celle qui résulte du défaut de renseignements précis leur permettant de former une réclamation sérieuse et motivée. Leurs paiements ne pourront être critiqués que dans la mesure où le redevable ou ses créanciers justifieront leur avoir fourni des éléments de discussion.

b) REMBOURSEMENT

195. — Jusqu'à ces dernières années, les réclamations n'étaient pas, en principe, suspensives de paiement ⁽¹⁶⁾. L'article 17 de la loi du 13 juillet 1903 prévoyait bien la faculté pour le redevable de différer le versement des termes échus si sa réclamation n'avait pas été jugée dans les six mois de sa présentation, mais avec le mode d'exigibilité organisé par la loi du 31 décembre 1921, et le retard fréquent des rôles, ce délai n'avait presque jamais d'utilité pratique. Actuellement, depuis la loi de finances du 27 décembre 1927 (art. 15), « le contribuable qui, par une réclamation régulièrement introduite conteste le bien-fondé ou la quotité des impositions mises à sa charge peut, à la condition de constituer des garanties... surseoir au paiement des sommes contestées si, dans la demande introductive d'instance, il réclame le bénéfice de l'effet suspensif de sa réclamation, et fixe le montant ou précise les bases du dégrèvement auquel il prétend » ⁽¹⁷⁾.

16. Civ. 10 déc. 1900. *D.*, 1901, 1, 279.

Art. PÉLEGRY, *Revue du Trésor*, 1923, p. 550. Voir aussi p. 387.

17. Même si le contribuable n'a pas constitué de garantie, ses biens ne peuvent être vendus pour le recouvrement d'une imposition contestée quand les autres conditions requises par l'art. 15

Si le contribuable a négligé de se conformer à ces règles, il faut prévoir que, dans certains cas, les tiers se trouveront encore dans la nécessité de payer des contributions contestées, et qu'ils auront par la suite à en demander le remboursement, si la décharge leur est accordée. A ce cas il faut assimiler celui où, par erreur, le tiers acquitte une contribution déjà payée. La demande porte alors sur la répétition de l'indû, et l'Administration des contributions directes ne peut échapper à l'application de l'article 1376 du Code Civil, qui prescrit le remboursement sans aucune condition de forme ou de délai.

196. — Une hypothèse plus délicate sera celle où le tiers débiteur ou détenteur demandera le remboursement d'un impôt vraiment dû et qu'il a acquitté, mais dont il prétend par la suite qu'il n'était pas personnellement tenu. L'Administration, appuyée par le Conseil d'Etat ⁽¹⁸⁾, pose en principe strict que celui qui a payé « volontairement » la dette de contributions d'autrui, alors qu'aucune loi ne l'y obligeait, n'est pas fondé à en obtenir le remboursement. Mais elle n'oppose au paiement volontaire que le paiement sur

pour obtenir sursis de paiement sont remplies (art. 15, al. 2). Loi 27, 12, 27. *D.*, 1928, 4, 97.

Noter que les pourvois au Conseil d'Etat n'ont pas d'effet suspensif. Il ne s'agit que des réclamations portées à la Direction départementale des contributions directes et des recours au Conseil de Préfecture sur ses décisions.

18. C. E. 2 novembre 1888. *Mém. des Perc.*, 1889, p. 12.

C. E. 22 novembre 1890. *D.*, 92, 5, 196.

C. E. 7 mars 1896. *Mém. des Perc.*, 1897, p. 209.

C. E. 13 novembre 1897. *D.*, 99, 3, 20.

C. E. 7 novembre 1906. *Mém. des Perc.*, 1908, p. 89.

C. E. 20 décembre 1918. *S.*, 1921, 3, 57, note Hauriou.

poursuites ⁽¹⁹⁾, c'est-à-dire après qu'une contrainte a été décernée contre le tiers ⁽²⁰⁾. On pourrait discuter cette théorie, et demander l'application de l'article 1377 C. Civil, qui permet de répéter contre le créancier ce qui lui a été payé « par une personne qui, *par erreur*, se croyait débitrice ». Le remboursement devrait donc être possible non seulement dans le cas où le tiers a été contraint matériellement de payer, mais dans tous ceux où il a été trompé sur l'étendue de son obligation. La difficulté consisterait d'ailleurs à faire la preuve de cette erreur ⁽²¹⁾. Le Conseil d'Etat n'est peut-être pas très éloigné de cette solution, car un arrêt du 19 mai 1911 admet que la contrainte morale exercée par un administrateur sur un indigène en Algérie suffit pour que le remboursement de la cote mal payée soit accordé à ce dernier ⁽²²⁾. En ce qui concerne les tiers qui se sont crus à tort débiteurs ou détenteurs et soumis aux lois de 1791 et de 1808, on pourrait soutenir que, dans certaines circonstances, les demandes de paiement qui leur ont été adressées par les percepteurs ont suffi pour les contraindre

19. La sommation même avec frais, la menace de saisie, la demande à tiers ne sont pas considérées comme des poursuites par l'administration. Cependant, au point de vue de l'exercice de son droit privilégié elle estime que la demande à tiers équivaut à une saisie. Voir par. 84.

20. C. E. 2 mars 1870. *Mém. des Perc.*, 1873, p. 144.

C. E. 3 mars 1905, *D.*, 1906, 3, 100.

C. E. 27 février 1890. *D.*, 91, 3, 75.

C. E. 21 novembre 1930. *Gaz. Pal.*, 1931, 1, p. 190, relatif à un tiers qui a payé sur la demande de la loi de 1808. Il ne lui permet pas de demander le remboursement sans justifier d'un mandat spécial du redevable à cet effet.

21. On pourrait présumer qu'on ne paie pas un impôt pour autrui sans y être ou s'y croire contraint. Il resterait cependant la possibilité d'une donation ou d'un paiement pour règlement de comptes (entre ex-associés par exemple).

22. *D.*, 13, 3, 85.

C. E. 22, 2, 70. *Mém. des Perc.*, 73, p. 116.

et les induire en erreur, et qu'ils peuvent se faire rembourser ce qu'ils ont ainsi payé sans y être tenus.

197. — L'action en répétition de l'indû, de droit commun, est soumise à la prescription trentenaire. Le Conseil d'Etat, cependant, assimilant les tiers aux contribuables, ne leur accorde que le délai de réclamation dont les contribuables bénéficient, et ne les admet à réclamer la restitution de leurs paiements que dans les trois mois à partir de la sommation avec frais ou du paiement ⁽²³⁾, ce qui paraît contestable.

198. — Il faut noter enfin que les voies de recours gracieuses pour obtenir une remise de pénalités ou de majorations demeurent toujours ouvertes aux tiers. Il est probable que l'Administration accueillerait leurs demandes dans des cas où les lois de 1791 ou de 1808 auraient été rigoureusement appliquées.

SECTION II. — Recours contre le véritable débiteur

199. — Lorsqu'un tiers débiteur ou détenteur a dû payer de ses deniers personnels la dette de contributions d'un redevable, parce qu'il n'a pas observé les prescriptions des lois de 1791 et de 1808 et qu'il s'est libéré entre les mains de ce redevable, de ses héritiers ou de ses créanciers, au détriment de l'Etat, il est normal qu'il puisse se retourner contre le véritable débiteur des impôts, dont, par ce paiement, il a géré

23. C. E. 12, 5, 99. *Mém. des Perc.*, 1900, p. 73.

Jurispr. constante, probablement parce que les poursuites sont les mêmes contre les tiers que contre les redevables. Voir par. 160.

l'affaire. Les auteurs et la jurisprudence s'entendent en effet pour accorder l'action « negotiorum gestorum contraria » à celui « qui a acquitté, volontairement ou non, la dette d'autrui, à condition que le paiement n'ait pas eu lieu par erreur » ⁽²⁴⁾. Cette action peut être exercée par le codébiteur solidaire ou la caution qui ont payé le créancier commun ou garanti ⁽²⁵⁾, ainsi que par le tiers saisi qui a mal payé le saisi et qui a dû verser de nouveau le montant de sa dette au saisissant ⁽²⁶⁾. Le tiers détenteur a les mêmes titres à en jouir. Elle lui permettra de se faire rembourser non seulement le capital versé, mais les intérêts à dater du jour du paiement ⁽²⁷⁾ et ne se prescrira que par trente ans, alors que l'action de l'Etat pour le recouvrement des impôts se prescrit par quatre ans ⁽²⁸⁾.

200. — Mais il est à craindre que ce recours ne soit illusoire, ou du moins difficile à exercer. En effet, les tiers auxquels les lois de 1791 et de 1808 s'appliquent le plus souvent sont les commissaires-priseurs ensuite de ventes sur saisies, ou les syndics ensuite de procédures de faillite. Dans ces deux cas, le véritable débiteur est généralement insolvable ⁽²⁹⁾. Aussi les tiers

24. M. PICARD, *La gestion d'affaires. Revue de droit civil*, t. XX, 1921, p. 25.

Dans le cas de paiement par erreur, action basée sur l'enrichissement sans cause. Trib. Civ., Lyon, 16, 6, 92. *Mém. des Perc.*, 1893, p. 401.

25. COLIN et CAPITANT, *op. cit.*, t. II, p. 720.

26. GARSONNET et CÉZAR-BRU, *op. cit.*, t. IV, p. 422, note 18.

27. COLIN et CAPITANT, *op. cit.*, p. 722.

Lyon, 17 octobre 1884. *Mém. des Perc.*, 1886, p. 289.

28. Cass., 22 janvier 1828. *Mém. des Perc.*, 1835, p. 206.

Cass., 15 mars 1841. *S.*, 41, 1, 529.

29. Les règlements administratifs prescrivent d'ailleurs aux percepteurs de s'assurer de cette insolvabilité avant de poursuivre les tiers.

auraient-ils intérêt à voir leur créance contre ce dernier garantie par le privilège accordé au Trésor pour le recouvrement des contributions directes. Peuvent-ils le revendiquer, comme subrogés aux droits du Trésor ?

Une première question se pose : D'une manière très générale, la subrogation est-elle possible à des droits de l'Etat ? Le contraire a été soutenu ⁽³⁰⁾. Mais une évolution s'est faite sur ce point : M. Rougier estime que la subrogation légale doit être accordée dans les conditions de l'article 1251 du Code Civil aux créances du Trésor comme à toutes les autres créances privilégiées, étant donné l'intérêt qu'il y a pour le Trésor à assurer le paiement des impôts, et d'autre part le fait que certaines personnes peuvent être contraintes par les lois fiscales à payer pour le véritable débiteur ⁽³¹⁾. D'ailleurs, l'article 17 de la loi du 10 août 1922 admet cette subrogation en matière d'impôt sur les bénéfices de guerre. La loi du 29 décembre 1925 et celle du 31 mars 1931 (art. 30) la consacrent au profit des expéditeurs de boissons qui paient pour leurs clients les droits de régie, la taxe de luxe et l'impôt sur le chiffre d'affaires. Elle n'est donc pas impossible en principe.

Depuis longtemps les tribunaux l'ont sanctionnée, soit en matière de douane ⁽³²⁾, soit au bénéfice du fermier ou de l'adjudicataire qui a dû payer l'impôt foncier ⁽³³⁾. Un jugement du Tribunal civil de la Seine

30. Voir réf. citées, *thèse Rougier*, p. 77.

31. Article *Revue du Trésor*, 1921, p. 216.

32. *Req.*, 14 novembre 1893. *D.*, 94, 1, 370.

Paris, 4 mai 1900. *D.*, 01, 2, 296.

Civ., 23 mars 1915. *D.*, 17, 1, 63.

33. *Civ.*, 4 décembre 1895, sur T. C. Nevers, 10 août 1893. *Considérants de Nevers*. *D.*, 96, 1, 345.

du 24 mai 1828 ⁽³⁴⁾ a même permis à un propriétaire obligé de payer les impôts dus par son locataire de les réclamer au commissaire-priseur qui avait réparti les fonds provenant d'une vente faite par ses soins sans s'assurer du paiement des contributions, exerçant ainsi contre ce commissaire-priseur les droits qui résultent pour le Trésor de la loi de 1791.

201. — Il faut donc accorder au détenteur le droit à la subrogation légale de l'article 1251 du Code Civil lorsqu'il a acquitté la dette de contributions de son créancier, dette dont il était tenu solidairement et personnellement en vertu des lois de 1791 et de 1808 ⁽³⁵⁾.

Il n'y aurait aucun motif pour lui refuser, par ailleurs, le droit de demander la subrogation conventionnelle ⁽³⁶⁾.

202. — Cependant, il est nécessaire de faire une distinction entre les droits qui seront ou non transmis aux tiers par cette subrogation. Ce ne pourront être que les droits civils dont jouissent tous les citoyens, et non les dispositions particulières au Trésor, telles que par exemple les règles spéciales relatives à la forme des poursuites.

SECTION III. — Recours contre des créanciers payés par erreur

203. — Le recours le plus intéressant pour le tiers tenu de payer personnellement les contributions d'un

34. *Mém. des Perc.*, 1828, p. 312.

35. Quelle que soit d'ailleurs la nature de son obligation. Voir pour saisie Dijon, 30 mars 1911. *D.*, 1913, 2, 97.

36. Le Trésor l'accorde lorsque la dette d'impôts est payée par un tiers qui n'y est pas tenu.

insolvable serait celui qui lui permettrait de se faire rembourser par d'autres créanciers de ce dernier, qu'il aurait payés par erreur : Il faut supposer (c'est le cas le plus fréquent) que le tiers ait eu entre les mains le produit d'une vente de meubles ou de la réalisation d'un actif, et que, dans l'ignorance des impôts dus, il ait procédé à une répartition entre des créanciers d'un rang inférieur à celui du Trésor, puis qu'il ait été contraint de payer de ses propres deniers le montant de ces impôts.

204. — L'article 1377 du Code Civil autorise la répétition de l'indû lorsqu'une personne « qui, par erreur ⁽³⁷⁾, se croyait débitrice, a acquitté la dette d'autrui ». Le tiers, dans le cas qui nous occupe, a payé parce qu'il s'y croyait professionnellement tenu, à défaut de renseignements sur les créances qui primaient celles qu'il connaissait. Il a payé ce qu'il ne devait pas, puisqu'il n'était débiteur envers les créanciers qu'à concurrence des sommes libres entre ses mains, et que, en raison des droits du Trésor, les sommes qu'il croyait libres ne l'étaient pas. Il doit donc pouvoir revenir sur ce paiement dans la mesure où il a été mal fondé. En application de ce raisonnement, un arrêt de la Cour d'Alger, rapporté sous Cass. 10 mars 1908 ⁽³⁸⁾, ordonnant l'admission à une faillite d'une créance privilégiée, a prescrit au syndic de faire rapporter à la masse par les créanciers ordinaires et à concurrence des sommes reçues par

37. Erreur de fait ou même de droit. Voir *Rép. DALLOZ*, V° Quasi-Contrat, n° 84.

38. *J. F.*, 1908, p. 193.

eux, somme suffisante pour le paiement de cette créance. Le cas est le même lorsque la créance privilégiée est celle du Trésor, et que le détenteur est tenu de la payer personnellement ⁽³⁹⁾.

Ce recours ne s'exercera naturellement que dans les conditions prescrites par le Code Civil ⁽⁴⁰⁾ pour assurer le maximum de garanties au créancier payé par erreur d'une somme qui, lui étant pourtant due, ne pouvait lui être payée.

39. Voir cependant contra :

Rép. DALLOZ, *loc. cit.*, citation d'Aubry et Rau : « Lorsqu'on est réellement débiteur et qu'on paie par erreur à une personne véritablement créancière mais qui se trouvait primée par d'autres créanciers, il n'y a pas lieu à répétition. »

Application à un liquidateur judiciaire qui a payé un propriétaire au détriment du Trésor. Trib. Civ. Seine, 7 décembre 1885. *Mém. des Perc.*, 1886, p. 565. — *J. F.*, 1886, p. 124.

Application à l'acquéreur d'un immeuble qui a payé certains créanciers au détriment de créanciers préférables : Civ., 12 nov. 1850. *D.*, 1850, 1, 305, en opposition avec Civ., 30 avril 1850. *D.*, 1850, 1, 246.

La discussion de la théorie de MM. AUBRY et RAU sortirait du cadre de cette étude. Les arrêts peuvent s'expliquer par des circonstances de fait : dans certains cas, la limite entre l'erreur et la négligence ou la faute est délicate à déterminer, et l'on peut admettre que les tribunaux se montrent plus sévères s'il y a d'une part une créance et d'autre part une dette.

40. 1377 à 1381.

CHAPITRE III

Dommages et intérêts

205. — Les plaideurs sûrs de leur droit ont une tendance assez naturelle à demander la condamnation à des dommages et intérêts de celui qui les a poursuivis ou qui leur a résisté à tort. D'une manière générale, l'exercice d'une action judiciaire ne peut donner lieu à une réparation spéciale que si cette instance constitue une faute de la part du demandeur, parce qu'elle a été intentée avec malice ou mauvaise foi, ou si tout au moins elle résulte d'une erreur grossière qui peut être assimilée au dol ⁽¹⁾.

206. — Le tiers qui se trouve lésé par les poursuites d'un percepteur peut demander la réparation du préjudice qu'elles lui causent s'il fait la preuve de leur caractère abusif ⁽²⁾. La réparation lui sera due par

1. *Rép.* DALLOZ, V° Responsabilité civile, n° 171.

2. Voir en matière de Contributions indirectes (chiffre d'affaires) Trib. de Commerce Rouen, 18 octobre 1930. *J. F.*, 1930, p. 257.

l'Etat si le percepteur a commis une faute de service, par le percepteur lui-même s'il a commis une faute personnelle. La distinction des deux sortes de fautes est d'ailleurs extrêmement délicate ⁽³⁾. Il est difficile de poser des règles précises et les tribunaux sont parfois hésitants. On trouve quelques décisions attribuant un caractère personnel à la faute du percepteur dans le cas de saisie mobilière, sur son ordre, de valeurs considérables, hors de proportion avec le montant d'une dette de contributions ⁽⁴⁾, ou encore s'il a refusé d'accepter, à titre de garantie et pour arrêter une procédure d'exécution, une somme cependant suffisante pour couvrir les impôts réclamés ⁽⁵⁾.

Par contre, le Conseil d'Etat a estimé que la responsabilité de l'Etat était engagée par la faute « d'une gravité exceptionnelle » que commettait le service public du recouvrement des contributions directes en ordonnant une saisie sans commandement préalable, à raison d'une imposition arriérée pour laquelle existait une proposition de remise de l'Administration ⁽⁶⁾.

207. — Quant au préjudice que la résistance injustifiée d'un tiers débiteur ou détenteur pourrait causer

3. Définition d'HAURIOU : « La faute personnelle est une faute détachable de la conduite administrative ordinaire. » (Cité par Rép. DALLOZ, *loc. cit.*)

Définition de BERTHÉLEMY : « Il y a faute personnelle dès que l'acte reproché ne peut pas être confondu avec l'accomplissement même irrégulier d'un acte de la fonction. Le fonctionnaire commet une faute de service quand il croit accomplir sa fonction en commettant la faute ; il commet une faute personnelle quand il se sert de sa fonction pour accomplir la faute. » *Traité élémentaire de Droit administratif*, livre I, chap. I, III, p. 82 et suiv.

4. Montpellier, 9 août 1909. *Mém. des Perc.*, 1909, p. 467.

5. Trib. Civ. d'Annecy, 7 août 1885. *Mém. des Perc.*, 1886, p. 508.

6. C. E., 1^{er} juillet 1917. D. P., 28, 3, 21. Note TROTABAS.

à l'Etat, en admettant même qu'il y ait eu de la part du tiers abus de droit, il faut remarquer qu'il est en général réparé par les majorations et pénalités qui sanctionnent les retards apportés au paiement des impôts.

Par ailleurs, il semble que les tribunaux admettraient difficilement qu'un percepteur se plaignît des soins et démarches qu'un procès contre un tiers lui aurait occasionnés, et en demandât une réparation personnelle (1).

1. Un arrêt de la Cour de Nancy du 31 décembre 1875 (*Mém. des Perc.*, 1876, p. 67) a débouté un percepteur d'une demande de ce genre en lui faisant observer qu'il trouverait « dans le sentiment du devoir accompli, et dans la libérale et généreuse prévoyance de l'administration, des satisfactions de nature à lui faire oublier les ennuis, les déplacements et les dépenses dont le procès avait été pour lui la cause ».

Conclusion

208. — Il est normal que le recouvrement de l'impôt soit facilité, garanti, et que même, dans certains cas, les citoyens prêtent leur concours à l'Etat pour l'assurer : Ils sont les premiers à en bénéficier... Aussi les mesures spéciales ordonnées contre les tiers débiteurs ou détenteurs de sommes d'argent par l'article 2 de la loi du 12 novembre 1808 paraissent-elles, dans leur principe, acceptables et justifiées. Comme on l'a vu, elles constituent pour l'Etat la garantie particulière d'une action directe, lui permettant d'éviter la procédure longue et coûteuse d'une saisie, inutile puisque le Trésor jouit, pour le recouvrement des impôts directs, d'un privilège de premier rang sur les biens des contribuables et donc sur leurs créances contre les tiers. Tout danger est écarté pour ces derniers par la jurisprudence nouvelle sur l'effet des oppositions, qui leur permet de refuser au percepteur le paiement des impôts qu'il leur demande lorsque la propriété des fonds qu'ils détiennent ou l'étendue du privilège du Trésor sont en discussion.

Les droits de l'Etat contre les tiers sont faciles à préciser par l'idée d'un transport à son profit des créances des contribuables contre eux, sans modification de leur nature.

209. — Mais il ne faut pas que le concours demandé par l'Etat aux tiers soit pour ceux-ci un piège, ni qu'il aboutisse à leur faire supporter les conséquences des fautes de ses services. Or tel peut être le résultat de la loi de 1791 :

Nous avons beaucoup insisté sur les circonstances dans lesquelles cette loi fut votée, afin de rendre plus sensible son caractère hâtif, exceptionnel, et qui aurait dû être temporaire. Elle constituait une mesure de circonstance, parmi d'autres qui ont disparu, prises à une période de crise financière et de bouleversement révolutionnaire général du pays. Aussi était-elle mal étudiée. Pour la conserver dans notre droit, il a fallu en modifier le sens : c'est ainsi qu'on s'est entendu pour ne tenir aucun compte de sa disposition finale qui visait « tous les dépositaires » afin de ne l'appliquer qu'aux « dépositaires publics ». Cependant on en exclut les agents de l'Etat, pour la commodité de leurs services. Quels sont alors les dépositaires publics ? En pratique, ceux qui, nommés par une loi, détiennent des fonds appartenant à un contribuable insolvable. Cette définition imprécise permet bien des surprises et des litiges. D'autre part, on a vu qu'il avait fallu limiter son application aux impositions privilégiées, alors que le texte n'en disait rien, parce que la solution contraire aurait été trop choquante, et inadmissible.

De plus, il faut remarquer que, pratiquement, la responsabilité des détenteurs publics sera mise en jeu dans des cas de retard dans le recouvrement du rôle ou d'erreur administrative de taxation qui permettra

une révision ultérieure, ou de disparition d'un redevable, dont un percepteur aura perdu la trace... Si les circonstances permettent aux agents du Trésor de découvrir qu'une vente mobilière a eu lieu, ils s'adresseront au commissaire-priseur ou au syndic, qui supporteront en définitive la conséquence à la fois de la négligence d'un service administratif et de l'insolvabilité du contribuable, ignorant souvent de très bonne foi la responsabilité qui leur incombait en vertu d'une loi à peu près inconnue.

Enfin, si l'on veut trouver un fondement à cette disposition, il faut recourir à l'idée d'un devoir de rétention « et de son corollaire, l'action directe » ⁽¹⁾. Mais, dans ce cas, la loi de 1808 a porté sur le même point que la loi de 1791, et, donnant une solution différente, l'a abrogée. C'est pourquoi il est regrettable que la loi de 1843 sur le tarif des commissaires-priseurs les ait visées toutes les deux, et que la Cour de Cassation ait estimé cette référence suffisante pour consacrer le maintien de la loi de 1791. Peut-être cette jurisprudence pourrait-elle être révisée, à moins qu'une loi nouvelle ne vînt préciser ce point de droit.

210. — Il ne semble pas nécessaire de maintenir le principe de cette responsabilité établie par la loi de 1791 : l'Administration elle-même le démontre en l'utilisant rarement. Ne suffirait-il pas d'obliger les commissaires-priseurs et les syndics, les seuls auxquels cette loi soit appliquée en pratique, à se faire connaî-

1. M. J. PERROUD, *op. cit.*, p. 6.

tre du percepteur du dernier domicile du contribuable dont ils ont vendu les biens, ou détenu les fonds, afin de lui permettre d'exercer contre eux les droits que lui accorde l'article 2 de la loi du 12 novembre 1808 ?

Vu : Lyon, le 15 Mai 1931.

Le Président du Jury,

J. PERROUD.

Vu : Lyon, le 15 Mai 1931.

L'Assesseur du Doyen,

GARRAUD.

Vu et permis d'imprimer

Lyon, le 19 Mai 1931.

LE RECTEUR, PRÉSIDENT DU CONSEIL DE L'UNIVERSITÉ,
JOSEPH GHEUSI.

Bibliographie

Historique

MARION. — *Histoire financière de la France depuis 1715*. Paris, Rousseau, 1925.

— *Les impôts directs sous l'Ancien Régime, principalement au XVIII^e siècle*. Paris, Cornély et Cie, 1910.

— *L'impôt sur le revenu au XVIII^e siècle, principalement en Guyenne*. Paris, 1901, Bibliothèque Méridionale, 2^e série, t. VII.

— Le recouvrement des impôts en 1790. *Revue Historique*, janvier-avril 1916.

Collection de décisions, J.-B. Denisart.

GOMEL. — *Histoire financière de l'Assemblée Constituante*. Paris, Guillaumin, 1896-1897.

A. BOIDIN. — Un impôt sur le revenu sous la Révolution. La contribution patriotique. *Thèse*, Nancy. Berger-Levrault et Cie, 1909.

Archives Parlementaires, de 1787 à 1860. Paris, Librairie administrative Paul Dupont.

Revue et périodiques

DALLOZ. — *Recueil périodique et critique de jurisprudence, de législation et de doctrine.*

— *Recueil hebdomadaire de jurisprudence.*

SIREY. — *Recueil général des lois et arrêts.*

Gazette du Palais.

Revue du Trésor.

Mémorial des Percepteurs et des Receveurs des Communes, Hospices, Bureaux de bienfaisance et autres établissements publics. Rédigé par M. Durieu, Paris, Bureau du *Mémorial*; puis sous la direction de M. Paul Dupont, Librairie Paul Dupont.

Recueils administratifs d'Instructions générales et de Circulaires.

Journal des Faillites.

Ouvrages généraux

COLIN et CAPITANT. — *Cours élémentaire de Droit civil français*, 4^e édit., Librairie Dalloz, 1923.

PLANIOL. — *Traité élémentaire de Droit civil*, 8^e édition, Paris, 1921.

BAUDRY-LACANTINERIE et BARDE. — *Traité théorique et pratique de Droit civil. Des obligations.* Paris, Sirey 1902.

GARSONNET. — *Traité théorique et pratique de Procédure*, 2^e édition, Sirey.

3 volumes Garsonnet 1898.

Volumes suivants, Garsonnet et César-Bru, 1901.

BERTHÉLEMY. — *Traité de Droit administratif*, 11^e édition, 1926.

PERCEROU. — Des faillites et banqueroutes et des liquidations judiciaires. (Thaller, *Traité général théorique et pratique de Droit commercial*.)

Paris, Arthur Rousseau, t. I 1907, t. II 1913.

Répertoire pratique Dalloz.

Répertoire Fuzier Herman.

Ouvrages spéciaux

DURIEU. — Poursuites en matière de contributions directes. Commentaire sur le Règlement adopté par le Ministère des Finances sur les poursuites en matière de contributions directes, en date du 21 décembre 1839, pour servir de guide aux Préfets et de base à leurs arrêtés.

— Edition nouvelle par A. Muriel-Durieu fils. Paris, *Journal des Percepteurs*, 1876. (Les références, à moins d'indication contraire, sont prises à cette seconde édition.)

— Première édition publiée en 1838, conformément au Règlement du 26 août 1824, par E. Durieu.

ALLIX et LECERCLÉ. — *L'Impôt sur le Revenu. Impôts cédulaires et impôt général. Traité théorique et pratique.* Paris, Rousseau, 1926.

Notions élémentaires sur les impôts directs. — Ministère des Finances. Direction générale des Contributions directes, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre. Paris, Imprimerie Nationale, décembre 1926.

MOREAU. — *Manuel élémentaire de législation et science financières.* Paris, E. de Boccard, 1925.

DUMESNIL et PALLAIN. — *Traité de la législation spéciale du Trésor en matière contentieuse*, 3^e édition, Berger-Levrault, 1898.

VIGNES (Edouard). — *Traité des impôts en France*, 3^e édition, 1872. Paris, Guillaumin et Cie.

MAGUÉRO. — *Traité alphabétique de l'Enregistrement*, 2^e édition, 1909.

Recette Centrale des Finances de la Seine. — Recouvrement des impôts directs dus par des contribuables en état de faillite ou de liquidation judiciaire. Convention intervenue entre la Compagnie des liquidateurs judiciaires et syndics près le Tribunal de Commerce de la Seine et la Recette Centrale des Finances de la Seine. Paris, Imprimerie Nationale, 1930.

ROUGIER. — *Des privilèges du Trésor Public. Thèse*, Lyon, 1903.

BRINCAS. — *Du recouvrement des contributions directes et des taxes assimilées établies au profit de l'Etat, des Départements, des Communes et des Etablissements publics. Thèse*, Toulouse, 1906.

VERGÈS. — Des hypothèques et des privilèges du Trésor Public pour le recouvrement des impôts. *Thèse*, Toulouse, 1897.

Dictionnaire des Percepteurs et des Receveurs des Communes et des Etablissements de bienfaisance. E. Blanchon et C. de Celles. Paris, *Mémemorial des Percepteurs*, 1924.

SOLUS. — L'action directe et l'interprétation des articles 1753, 1798, 1994 du Code civil. *Thèse*, Paris, 1914.

PERROUD (J.). — L'action directe de la partie lésée contre les Compagnies d'assurances étrangères. Extrait de la *Revue générale des Assurances terrestres*, janvier-février 1931.

PICARD (M.). — L'action directe de la victime d'un accident contre l'assureur et l'inopposabilité des déchéances postérieures à l'accident. *Revue générale des Assurances terrestres*, 1930.

— La gestion d'affaires. *Revue de Droit civil*. t. XX, 1921.

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe	Page
INTRODUCTION	1	1
PREMIÈRE PARTIE. — HISTORIQUE.....	9	7
<i>Section I. — Ancien Droit</i>		9
<i>Section II. — Circonstances dans lesquelles fut votée la loi de 1791</i>	12	12
<i>Section III. — Circonstances dans lesquelles fut votée la loi de 1808</i>	17	15
Comparaison entre les deux lois.....	19	17
<i>Section IV. — Conciliation des deux lois</i>	20	18
Arguments en faveur de l'abrogation de la première par la deuxième.....	21	18
Thèse de l'Administration. Loi de 1843.....	23	19
Hésitations jurisprudentielles	25	21
Arrêt de Cassation du 21 mai 1883.....	28	23
DEUXIÈME PARTIE. — ÉTUDE PARTICULIÈRE DES DEUX LOIS	31	27
CHAPITRE PREMIER. — LOI DE 1808.....	32	29
<i>Section I. — Énumération des tiers soumis à la loi de 1808</i>	33	30
Principe.		
Applications particulières :		
Fermiers et locataires.....	34	30
Gérants	35	31
Notaires	36	31
Dépositaires privés et publics.....	37	31
Débiteurs, employeurs.....	38	33
<i>Section II. — Conditions à remplir par les créanciers qui sont l'objet de la demande</i>	40	36
Sommes d'argent.		
Liquidité. Exigibilité.....	41	36
Extinction. Cession. Cas particulier de la faillite : dessaisissement.....	42	37
Saisissabilité	50	41

	Paragraphe	Pages
<i>Section III. — Impôts à payer</i>	55	45
A. Nature. — Définition et énumération des impôts directs.....	56	45
Prescription.....	59	47
B. Caractère privilégié.....	60	47
1° Énumération des impôts privilégiés...	61	48
Taxes assimilées.....	62	48
2° Portée du privilège.....	67	51
Impôt foncier.....	68	52
Contributions directes mobilières....	70	54
3° Rang.....	71	54
Frais de justice.....	73	56
Privilèges spéciaux. Art. 2098 C. Civ.	76	58
4° Durée.....	77	59
Règle de la loi de 1808.....	78	59
Point de départ du délai.....	79	60
Prescription ou déchéance.....	84	64
Interprétation actuelle.....	87	66
C. Caractère liquide et exigible.....		
Etude du rôle :		
Etablissement. Homologation.....	89	67
Date de mise en recouvrement.....	90	68
Loi du 4 avril 1926 fixant l'exigibilité...	91	69
<i>Section IV. — Forme de la demande</i>	93	70
Arrêt de Cassation.....	94	70
Pratique.....		
<i>Section V. — Obligation des tiers</i>	95	72
Règles du paiement.....		
Possibilité de consignation.....	96	73
CHAPITRE II. — LOI DE 1791.....	99	77
<i>Section I. — Énumération des détenteurs atteints et des cas où ils le sont</i>	101	78
Restriction aux détenteurs publics dans l'exercice de leurs fonctions.....	104	80
a) Officiers vendeurs de meubles aux enchères publiques.....	107	82
b) Syndics et liquidateurs.....	113	88
c) Notaires.....	118	92
d) Séquestres. Difficultés particulières.....	119	92
e) Administrations publiques. Non application de la loi.....	124	96
Appréciation.....	126	97
<i>Section II. — Impôts dont les détenteurs publics sont responsables :</i>		
A. Nature.....	128	99
Interprétations possibles de la loi.....	131	100
Accord pour l'appliquer à toutes contributions directes mobilières.....	133	102
Taxes assimilées.....	134	102
Timbre.....	137	105
Frais et majorations.....	138	105

B. Caractère privilégié.....	139	106
Discussion.....		
Nécessité.....	140	107
C. Caractère liquide et exigible. Intérêt spécial.....	142	108
<i>Section III. — Obligation des tiers détenteurs publics</i>	145	110
Faut-il faire une distinction entre la remise des fonds au contribuable ou à ses ayants-cause ?.....	146	110
Rétention et non paiement.....	147	111
Possibilité de consignation ?.....	148	111
<i>Section IV. — Preuve</i>	149	112
TROISIÈME PARTIE. — SANCTION. NATURE DE L'OBLIGATION.....	152	119
<i>Section I. — Sanction contre le tiers</i>	153	119
Discussions sur la nécessité d'une saisie-arrêt ou d'un jugement.....	154	120
Thèse de l'Administration consacrée par Arrêt de Cassation : poursuites directes sur les biens personnels du tiers.....	156	122
<i>Section II. — Nature de son obligation</i>	158	124
Solutions possibles. Intérêt.		
A. Idée de peine civile. Le tiers devrait une dette d'impôts.....	163	126
B. Idée d'affectation spéciale de la dette au paiement des impôts.....	164	127
C. Idée d'une Action directe accordée au Trésor contre le tiers.....	167	130
Conséquences : le tiers doit à l'Etat sa dette envers le contribuable. Transport de créance et non novation.....	172	133
L'Action directe crée-t-elle un privilège à l'Etat contre le tiers ?.....	173	133
D. Comparaison avec les résultats de la saisie-arrêt.....	174	135
Conséquences pratiques.....	175	135
QUATRIÈME PARTIE. — CONTENTIEUX.....	177	139
CHAPITRE PREMIER. — COMPÉTENCE.....	178	141
<i>Section I. — Règles générales :</i>		
<i>Section II. — Applications particulières</i>	180	143
Difficultés entre le tiers et le contribuable.....	180	143
Difficultés entre le tiers et l'Etat.....	181	144
Faillite.....	186	147
Dommages et intérêts.....	187	148

CHAPITRE II. — RECOURS.....	188	151
Section I. — Contre l'Etat.....	189	151
a) Demandes en décharge ou réduction.....	190	152
b) Demandes en remboursement.....	195	157
Voies de recours gracieuses.....	198	160
Section II. — Contre le redevable.....	199	160
Action negotiorum gestorum.....	199	161
Subrogation au privilège du Trésor.....	200	161
Section III. — Contre les créanciers payés par erreur. Répétition de l'indû.....	203	163
CHAPITRE III. — DOMMAGES ET INTÉRÊTS.....	205	167
CONCLUSION	208	171

